


UNIVERSITY OF TORONTO
VELUT ARBOR ÆVO







Die Deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren

herausgegeben unter Leitung von

E. Schiffer,

Reichsminister a. D.

von

hess. Finanzminister a. D. Dr. Becker — Reichsfinanzrat Becker, Mitglied des Reichsfinanzhofs — Reichsfinanzrat Dr. Boethke, Mitglied des Reichsfinanzhofs — bayer. Staatsminister der Finanzen a. D., Senatspräsident des Reichsfinanzhofs von Breunig — Ministerialrat im Reichsfinanzmtnisterium Dr. Dorn — Geh. Regierungsrat Ernst, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium — Wirkl. Geh. Rat, Prof. Dr. Göppert — Geh. Justizrat Dr. Heinitz — Geh. Justizrat, Prof. Dr. Kipp — Reichsfinanzrat Dr. Kloß, Mitglied des Reichsfinanzhofs — Geh. Regierungsrat Kuhn, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium — Ministerialdirektor im Reichsfinanzministerium von Laer — Geh. Regierungsrat von Lewinski, Ministerialrat im Reichsjustizministerium — Rechtsanwalt Dr. Max Lion — Geh. Regierungsrat Mirre, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium — württ. Staatsminister a. D. Dr. von Pistorius — Geh. Regierungsrat Dr. Popitz, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium — Ministerialdirektor im Reichsverkehrsministerium Dr. Reuß — preuß. Finanzminister Saemisch — Wirkl. Geh. Oberfinanzrat Dr. h. c. Schwarz, Präsident des Landesfinanzamts Magdeburg — Präsident des Reichsmonopolamts für Branntwein Dr. Steinkopff — Senatspräsident des Reichsfinanzhofs, Wirkl. Geh. Oberregierungsrat Dr. Strutz — Oberregierungsrat Weinbach, Vorsteher des Stempel- und Erbschaftssteueramts Frankfurt a. M. — Ministerialrat im Reichsfinanzministerium Dr. Zarden — Geh. Regierungsrat Dr. Zetzsche, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, u. a. m.

Band 3:

Kommentar zum Umsatzsteuergesetz

vom 24. Dez. 1919 und zu den Ausführungsbestimmungen

von Johannes Popitz.

I. Halbband:

Einleitung; Kommentar zum Umsatzsteuergesetz.



Berlin 1921.

Verlag von Otto Liebmann,

Verlagsbuchhandlung für Rechts- und Staatswissenschaften.

Verlag der Deutschen Juristen-Zeitung und der Deutschen Strafrechts-Zeitung.

Kommentar zum Umsatzsteuergesetze

vom 24. Dezember 1919 und zu den

Ausführungsbestimmungen

vom 12. Juni 1920.

Von

Dr. jur. Johannes Popitz,

Geheimem Regierungsrat, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium.

Zweite, gänzlich neubearbeitete und vermehrte Auflage
auf der Grundlage des Kommentars zum Gesetz vom 26. Juli 1918

I. Halbband:
Einleitung; Kommentar zum Umsatzsteuergesetz.



Berlin 1921.
Verlag von Otto Liebmann,
Verlagsbuchhandlung für Rechts- und Staatswissenschaften.
Verlag der Deutschen Juristen-Zeitung und der
Deutschen Strafrechts-Zeitung.



In dem Sammelwerk: „Die Deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren, herausgegeben unter Leitung von Reichsminister a. D. Schiffer“, dessen 3. Band das vorliegende Werk bildet, ist bereits erschienen:

Band 1: Kommentar zum Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs und zum Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919. Bearbeitet von Georg Strutz.

Band 2: Kommentar zum Gesetz über das Reichsnotopfer, zum Gesetz, betr. die beschleunigte Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers v. 22. Dez. 1920 und zu den einschlägigen Bestimmungen der Reichsabgabenordnung nebst allen Ausführungsbestimmungen und dem Ausgleichsbesteuerungsgesetz, mit einer Einleitung von J. Becker und unter Mitwirkung von J. Schwandt bearbeitet von G. von Breunig und K. von Lewinski.

Über Zweck und Charakter der Werke wird auf die Anzeigen am Schlusse des vorliegenden Bandes verwiesen.



Seinem Großvater
Herrn Landgerichtspräsidenten a. D.
M. Rudolph
zum neunzigsten Geburtstage,
dem 6. November 1920,
zugeeignet

vom Verfasser.



Vorwort.

Die Ersetzung des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 durch ein neues mit z. T. abweichendem und weit größerem, mannigfacherem Inhalt, die ständige Zunahme an Erlaßpraxis, Rechtsprechung und Literatur, die vom Verfasser in seiner Eigenschaft als Referent für die Umsatzsteuer gesammelten Erfahrungen machen eine völlige Umarbeitung des 1918 erschienenen Kommentars erforderlich. Bei der großen materiell-rechtlichen Bedeutung wesentlicher Teile der Ausführungsbestimmungen mußte die Kommentierung auf diese ausgedehnt werden. Die Aufgabe blieb im übrigen die gleiche, wie sie der Verfasser bei der 1. Auflage zu lösen versuchte. Nicht eine zu flüchtiger Einsicht bestimmte Textausgabe soll gegeben werden, sondern, dem Rahmen des Sammelwerks entsprechend, dem sich das Buch unter voller Wahrung seiner Selbständigkeit nunmehr eingliedert, eine Bearbeitung auf wissenschaftlicher Grundlage und zum Gebrauch für den, der amtlich oder nach seiner Stellung im Wirtschafts- und Berufsleben eingehende sachkundige Beratung sucht. Als Ziel schwebte dem Verfasser vor, die Aufgabe einer systematischen Bearbeitung des Rechtsstoffes auch innerhalb einer an die Legalordnung gebundenen kommentatorischen Darstellung zu lösen.

Daß die Umsatzsteuer, auch wenn man von der Luxussteuer absieht, in fast alle wirtschaftlichen, ja in die mannigfachsten kulturellen Verhältnisse im weitesten Sinne eingreift, daß Untersuchungen auf den verschiedensten Gebieten nicht nur der juristischen Wissenschaft, sondern auch der Volkswirtschaftslehre, der Finanzpolitik, der Steuertechnik, der kaufmännischen und landwirtschaftlichen Betriebslehre, der Warenkunde und der Technologie, selbst der Kultur- und Kunstpolitik erforderlich werden, macht die Aufgabe überaus reizvoll, aber auch besonders schwierig. Es wurde angestrebt, nicht bloß den vorhandenen Auslegungstoff wiederzugeben und für mögliche neue Fragen Antworten zu suchen, sondern stets auch Entstehungsgeschichte, Zweck und Wirkung der Gesetzesvorschrift und der zur Ausführung etwa erlassenen Bestimmungen darzulegen. Dem Streben, über die wirtschaftlichen Grundlagen der Generalakzise, als die sich die Umsatzsteuer darstellt, möglichst aufzuklären, mag man die für einen Kommentar ungewöhnlich lange Einleitung zugute halten.

Soll das geboten werden, was der Verfasser zur Lösung dieser Aufgabe seiner durch amtliche Geschäfte arg bedrängten Zeit abzugewinnen vermag, so mußte Überstürzung vermieden werden. Um aber bereits die fortschreitende Arbeit in den Dienst der Sache und der nach dem Werke Nachfragenden zu stellen, hat der Verfasser dem Wunsche des Verlegers nach einer Herausgabe in Lieferungen gerne nachgegeben. Die erste Lieferung (S. 1—304) ist am 15. September 1920, die zweite (S. 305—528) am 2. Dezember 1920, die dritte (S. 529—736) am 10. Februar 1921 und die vierte (S. 737 bis zum Schluß) am 31. März 1921 abgeschlossen worden. Einige Ungleichmäßigkeiten in der Berücksichtigung der Rechtsprechung und der Literatur — so ließ sich z. B. der Kommentar von C. Becher nur bei den §§ 5 bis 12 heranziehen — haben sich nicht vermeiden lassen. Es ist aber alles getan worden, um die Geschlossenheit dennoch zu wahren: ein — knapp gehaltener — Nachtrag (S. 1139 ff.) bringt auch die Teile der drei ersten Lieferungen in allen wichtigen Punkten auf den Zeitpunkt etwa von Ende März 1921.

Bei dem materiell-rechtlichen Inhalt der Ausführungsbestimmungen, die bereits in der Fassung der beiden Abänderungsverordnungen vom 3. Dezember 1920 und 10. März 1921 wiedergegeben sind, war, wie gesagt, eine Ausdehnung der Kommentierung auf sie erforderlich. Zum Teil ist diese Kommentierung im Zusammenhang mit den Vorschriften des Gesetzes bei diesem erfolgt. Die Luxussteuerlisten der §§ 32 bis 79 Ausf.-Best. sind dagegen zusammenhängend (S. 729 ff.) selbständig erläutert worden; sollte der Kommentar nicht allzu großen Umfang annehmen, war einige Beschränkung geboten; es ist deshalb hier im Gegensatz zu der systematischen Anordnung der Erläuterungen des Gesetzes die Form der Fußnoten gewählt worden.

Nicht ganz überflüssig ist es, bei der amtlichen Stellung des Verfassers zu betonen, daß der Verfasser amtliche und wissenschaftliche Tätigkeit als völlig getrennte Kreise seiner Wirksamkeit betrachtet: die Auffassungen und Erläuterungen des vorliegenden Werkes vertritt er daher nur als Privatperson, sie haben keinerlei amtliche Bedeutung. Trotz der nahen Verbindung, die er zu vielen der amtlichen Erlasse und Verordnungen als Referent im Reichsfinanzministerium hat, ist er überall bemüht gewesen, sie objektiv zu beurteilen und nicht kritiklos zu verwerten.

Für Anregung und Unterstützung bin ich vielfach zu Dank verpflichtet. Mancher Benutzer der 1. Auflage dieses Kommentars hat mir Material zukommen lassen. Ein treuer Begleiter von der Entstehung bis zur Vollendung ist dem Werke der Hilfsarbeiter im Reichsfinanzministerium, Herr Oberregierungsrat Dr. jur. et phil. Grabower gewesen: vor allem zum geschichtlichen Teil der Einleitung hat er vieles

beigesteuert. Wie bei der 1. Auflage hat mich auch diesmal der Expedient für die Umsatzsteuer im Reichsfinanzministerium, Herr Ministerialamtmann Grießbach bei der Erledigung der Korrekturen und bei der mühevollen Anfertigung des Sachregisters unterstützt; aber auch darüber hinaus verdanke ich seinem regen, verständnisvollen Interesse und seiner großen Sachkunde zahlreiche Anregungen und Verbesserungen. Auch dem Verlage habe ich zu danken für die Bereitwilligkeit, in Anordnung, Druck und Ausstattung dem Buche alles zuteil werden zu lassen, was es zum systematischen Kommentar erheben kann.

Berlin, den 31. März 1921.

Dr. Popitz.

Das eingehende Sachverzeichnis für das ganze Werk befindet sich am Schlusse des II. Halbbandes.



Inhaltsübersicht.

I. Halbband.

I. Teil.

Einleitung und Materialien.

Einleitung.

II. Teil.

Gesetzestext und Kommentar.

I. Allgemeine Vorschriften. Die allgemeine Umsatzsteuer auf Lieferungen und sonstige Leistungen.

§ 1.

§ 2.

§ 7.

§ 8.

§ 9.

§ 10.

§ 18.

§ 19.

§ 20.

III. Erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Luxusgegenstände im Kleinhandel.

§ 21.

§ 22.

§ 23.

§§ 39, 40.

§ 41.

§ 42.

§ 43.

§ 44.

§ 45.

§ 46.

II. Halbband.

III. Teil.

Die Ausführungsbestimmungen mit Erläuterungen.

Bekanntmachung des Reichsministers der Finanzen vom 12. Juni 1920 und 3. Dezember 1920.

IV. Teil.

Anhang.



Verzeichnis der Abkürzungen.

Abkürzung	Bedeutung
AA.	Anderer Ansicht.
ABG.	Allgemeines Berggesetz für die preußischen Staaten vom 24. Juni 1865 (GS. S. 703).
Abwälzungsges.	Gesetz, betr. die Abwälzung des Warenumsatzstempels vom 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441).
AG.	Ausführungsgesetz.
AH.	Abgeordnetenhaus.
Amtl. Mitt.	Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer usw., herausgegeben vom Reichsschatzamt.
Annalen	Hirths Annalen des Deutschen Reichs.
AO.	Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993).
Arch. f. ö. R.	Archiv für öffentliches Recht.
1. Aufl.	1. Auflage des vorliegenden Kommentars.
AusfAnw.	Ausführungsanweisung.
AusfBest.	Die Ausführungsbestimmungen vom 12. Juni 1920 (Zentralblatt für das Deutsche Reich S. 937); mit dem Zusatz 1918: Ausführungsbestimmungen vom 26. Juli 1918 zum alten UStG. (Zentralblatt S. 228).
AusfVorschr.	Ausführungsvorschriften.
AuslGrunds. 1916	Auslegungsgrundsätze zum Warenumsatzstempelgesetz (Zentralblatt für das Deutsche Reich S. 382).
Becher, C.	mit dem Zusatz: 1. A.: UStG. vom 26. Juli 1918 (München 1918), mit dem Zusatz 2. Aufl.: Die Umsatz- und Luxussteuer, großer Kommentar zum UStG. 1919 (Berlin 1920/21).
Begr.	Begründung mit dem Zusatz 1918 zum Umsatzsteuergesetz vom 28. Juli 1918 (Drucksache des Reichstags 1914/18 Nr. 1461), mit dem Zusatz 1919 zum vorliegenden Gesetz (Drucksache der Nationalversammlung Nr. 676).
Bek.	Bekanntmachung.
Ber.	Bericht; mit dem Zusatz 1916: zum Warenumsatzstempelgesetz (Drucksache des Reichstags 1914/18 Nr. 321); mit dem Zusatz 1918: des Haushaltausschusses zum alten Umsatzsteuergesetz (Drucksache 1914/18 Nr. 1745), mit dem Zusatz 1919: des 12. Ausschusses zum neuen UStG. (Drucksache der Nationalversammlung Nr. 1753).
BGB.	Bürgerliches Gesetzbuch.
BR.	Bundesrat.
v. Breunig	Die bayrischen Staats- und Gemeindesteuergesetze: I. Das bayrische Einkommensteuergesetz, München 1911. II. Die bayrischen Ertragsteuergesetze, München 1912.

v. Breunig, RNO. . v. Breunig-v. Lewinski, Kommentar zum Gesetz über das Reichsnotopfer, Berlin 1921.
BStG. . . . . Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 524).
Conrads Jahrb. . . . Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik.
Cuno . . . . Erläuterungsbuch zum Zuwachssteuergesetz. Berlin 1912.
DJZ. . . . . Deutsche Juristen-Zeitung.
DStBl.. . . . . . . Deutsches Steuerblatt.
DStrafrZ. od. DStrRZ. Deutsche Strafrechts-Zeitung.
DStZ. . . . . Deutsche Steuerzeitung.
Düringer-Hachenburg . . . Handelsgesetzbuch Bd. I. 2. Aufl. 1908.
EG. . . . . Einführungsgesetz.
Entw. . . . . Entwurf; mit dem Zusatz 1918 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 (Drucksache des Reichstags 1914/18 Nr. 1461), mit dem Zusatz 1919 des vorliegenden Gesetzes (Drucksache der Nationalversammlung Nr. 676).
ErbStG. . . . . . . Erbschaftssteuergesetz v. 10. Sept. 1919 (RGBl. S. 1543).
EStG. . . . . Einkommensteuergesetz.
Fernow . . . . . . Gewerbesteuergesetz. 6. Aufl. Berlin 1915.
Fleiner . . . . . . Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts. 3. Aufl. Tübingen 1913.
FMBl. . . . . Preuß. Finanzministerialblatt.
Fuisting . . . . . . Kommentar zu d. Gewerbesteuerges. 3. Aufl. Berlin 1906.
Fuisting-Strutz . . Kommentar zum (preußischen) Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, Berlin 1916.
GewO. . . . . Deutsche Gewerbeordnung.
GewStG. . . . . . . Gewerbesteuergesetz.
Görres-Kormann Das Reichskaligesetz. Charlottenburg 1911.
Güthe-Schlegelberger . Kriegsbuch. 8 Bände. Berlin 1915/21.
Herzfeld . . . . . . Herzfeld, Das neue UStG. (Leitf.) 1919. Stutgart 1920.
HGB. . . . . Handelsgesetzbuch.
HMinBl. . . . . . Ministerialblatt der (preußischen) Handels- und Gewerbeverwaltung.
Hoffmann . . . . Kommentar zum Wehrbeitragsgesetz in Stengleins Kommentar zu den Strafrechtlichen Nebengesetzen. 4. Aufl. I. Ergänzungsband. Berlin 1913.
HoldhMSchr. . . . . Monatschrift für Handelsrecht, herausgeg. v. Holdheim.
Johow . . . . Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts.
JurW. . . . . Juristische Wochenschrift.
KAG. . . . . Preußisches Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893.
KG. . . . . Kammergericht.
KStG. . . . . Kriegssteuergesetz vom 21. Juni 1916 (RGBl. S. 561).
Kloß . . . . mit dem Zusatz WUStG.: Die gesetzlichen Vorschriften über den Warenumsatzstempel (Leipzig 1917), mit Zusatz UStG.: Das UStG. v. 26. Juli 1918 (Leipzig 1919).
KommB. . . . . . . Kommissionsbericht (s. Ber.).
Koppe Jahrbuch . . Jahrbuch des Steuerrechts (Berlin 1921).
Koppe-Varnhagen 1920 Koppe-Varnhagen, Kommentar zum UStG. 1919. Berlin 1920.

Kormann . . . . . System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte. Berlin 1910.
Landmann-Rohmer . . . . . Kommentar zur Gewerbeordnung. 7. Aufl. Bd. I. München 1917.
LeipzZtschr. . . . . . Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht.
LFA. . . . . Landesfinanzamt.
Lindemann . . . . mit dem Zusatz 1918: Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 (Berlin 1918); mit dem Zusatz 1919: Umsatzsteuergesetz vom 24. Dezember 1919 (Berlin 1920).
Loeck . . . . Reichsstempelgesetz. 12. Aufl. Berlin 1914.
Loeck-Seyffarth. . Preußisches Stempelgesetz. 8. Aufl. Berlin 1914.
LStG. . . . . Landessteuergesetz vom 30. März 1920 (RGBl. S. 402).
LVG. . . . . Preußisches Landesverwaltungsgesetz.
Marcuse. . . . . . Marcuse, UStG. 1918. München 1918.
Mayer, O. . . . . Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I (1914), Bd. II (1920).
MinBl. . . . . Ministerialblatt der (preußischen) inneren Verwaltung.
MinErl.. . . . . . . Ministerialerlaß.
Mitt.d.St.. . . . . . Mitteilungen aus der preußischen Verwaltung der direkten Steuern.
Mitt.d. Steuerauskunftstelle Mitteilungen der Steuerauskunftstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie.
Noell-Freund . . . Kommentar zum preußischen Kommunalabgabengesetze, 8. Aufl. 1919.
NStR. . . . . Neue Steuerrundschau.
NV. . . . . Nationalversammlung.
Obertrib. . . . . . . Obertribunal.
OLG. . . . . Oberlandesgericht.
Östl. LGO. . . . . . Preuß. Landgemeinde-Ordnung für die östlichen Provinzen.
Östl. StO.. . . . . . Preuß. Städteordnung für die östlichen Provinzen.
OVG. . . . . Oberverwaltungsgericht. Ohne Zusatz: Sammlung der Entscheidungen des preuß. Oberverwaltungsgerichts.
OVG.i.St. . . . . . Sammlung der Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen.
Planck . . . . Planck-Strohal, Kommentar zum BGB. 4. Aufl. 1914.
PrStempG.. . . . . Preußisches Stempelgesetz.
PrVerjährungsges. . . Gesetz über die Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben vom 18. Juni 1840. (Preußische Gesetzsammlung S. 140).
PrVerwBl. . . . . . Preußisches Verwaltungsblatt.
Reichsgerichtsräte . . Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Von Hoffmann, Erler usw. 2. Aufl. Berlin 1913.
REStG. . . . . . . Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359).
RFH. . . . . Reichsfinanzhof (1. S. = 1. Senat; 2. S. = 2. Senat).
RFM. . . . . Reichsfinanzminister.
RG. . . . . Reichsgericht.
RGBl. . . . . Reichsgesetzblatt.
RGSt. . . . . Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RGZ. . . . . Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RK. . . . . Reichskanzler.
RR. . . . . Reichsrat.

RSchA. . . . . Reichsschatzamt.
RStBl. . . . . Reichssteuerblatt, herausg. im Reichsfinanzministerium.
RStG. . . . . Reichsstempelgesetz.
RT. . . . . Reichstag.
RV. . . . . Reichsverfassung.
RVO. . . . . Reichsversicherungsordnung vom 19. Juli 1911 (RGBl. S. 509).
RZBl. . . . . Zentralblatt für das Deutsche Reich.
Schecher . . . . . . Gewerbepolizeirecht des Deutschen Reichs. Tübingen 1910.
SeuffArch. . . . . . Seufferts Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten.
SicherungsVO. . . . Verordnung über Sicherung einer Umsatzsteuer auf Luxusgegenstände vom 2. Mai 1918 (RGBl. S. 379).
StA. . . . . Staatenausschuß.
StArch. . . . . Steuerarchiv.
Staub . . . . Kommentar zum Handelsgesetzbuche. 10. Aufl. Berlin.
StenB. . . . . Stenographische Berichte des Reichstags.
Stier-Somlo . . . . mit dem Zusatz WUStG.: Das Warenumsatzstempelgesetz (Berlin 1916); mit dem Zusatz UStG.: Das Umsatzsteuergesetz 1918 (Berlin 1918).
StrGB. . . . . Strafgesetzbuch.
StrPO. . . . . Strafprozeßordnung.
Strutz . . . . Fuisting-Strutz, Taschenkommentar zum Gewerbesteuergesetze. 3. Aufl. Berlin 1913.
Strutz, Handausgabe EinkStG. . . . . . Strutz, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (Reichseinkommensteuer). Berlin 1920.
Strutz KStG. . . . Kommentar zum Kriegssteuergesetz. Berlin 1917. 2. unveränderte Auflage 1918.
Strutz VZAG. . . . Strutz, Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs 1919. Berlin 1920.
TNr. . . . . Tarifnummer.
TSt. . . . . Tarifstelle.
UStG. . . . . Umsatzsteuergesetz; mit dem Zusatz 1918: das vom 26. Juli 1918 (altes), mit dem Zusatz 1919: das vom 24. Dezember 1919 (neues).
VerwArch. . . . . . Verwaltungsarchiv.
VO. od. Ver. . . . . Verordnung.
VollzBest. . . . . . . Vollzugsbestimmungen.
VStG. . . . . Gesetz über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs vom 8. April 1917 (RGBl. S. 329).
VU. . . . . Verfassungsurkunde.
VZG. . . . . Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 (BGBl. S. 317).
WBG. . . . . Wehrbeitragsgesetz vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 503).
Weinbach . . . . . mit dem Zusatz WUStG.: Gesetz über einen Warenumsatzstempel (Berlin 1917); mit dem Zusatz UStG.: Das Umsatzsteuergesetz 1918 (Berlin 1918).
Weinbach-Moser . Gesetz über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs. Berlin 1918.
WStG. . . . . Wechselstempelgesetz.

WUStG. . . . . . . Warenumsatzstempelgesetz vom 26. Juni 1916 (RGBl. S. 639).
ZBl. f. Zollverw.. . . Zentralblatt der Preußischen Verwaltung der Zölle und indirekten Steuern.
Zeitgem. StFr. Einzelh.. . . . . . Zeitgemäße Steuerfragen, Einzelhefte. Herausg. von Max Lion. Berlin. Vahlen.
Zeitgem. StFr. Monatsh. . . . . . Dasselbe, Monatshefte.
ZollZBl. . . . . . . Zentralblatt der Preußischen Verwaltung der Zölle und indirekten Steuern.
ZPO. . . . . Zivilprozeßordnung.
ZStG. . . . . Zuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 (RGBl. S. 33).
ZVG. . . . . Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung vom 24. März 1897 (RGBl. S. 97).



I. Teil.

Einleitung und Materialien.

Inhaltsübersicht.

Seite

Einleitung.

Erstes Kapitel.

Die Entwicklung der Umsatzsteuer.

A. Die Umsatzsteuer in der Finanzgeschichte.

I. Der Gedanke der Umsatzsteuer ist nicht neu, ist nicht etwa eine Eingebung der Gesetzgeber von 1916, er hat vielmehr eine lange Vorgeschichte. Die Auffindung der Vorgänge ist natürlich nur möglich, wenn im wesentlichen über den Typus der Umsatzsteuer Klarheit besteht. Es genügt für den hier folgenden Überblick festzuhalten, daß es sich um eine allgemeine Verbrauchssteuer handelt, die sich von allen sonstigen Verbrauchssteuern dadurch unterscheidet, daß sie grundsätzlich Waren aller Art (nicht bloß eine bestimmte Ware, z. B. Tabak, Bier) der Steuer unterwirft, die Steuer an eine Leistung z. B. den Verkauf (also einen Verkehrsakt) anknüpft und als Steuermaßstab den bei dem Umsatz erzielten Preis verwendet. Ob dabei alle Umsätze der Waren erfaßt werden oder nur die einer bestimmten Wirtschaftsstufe und ob bestimmte Umsätze höher wie andere besteuert werden, ist für den Typus nicht maßgebend. Näheres über das Wesen der Umsatzsteuer wird im 2. Kapitel geboten. Eine eingehendere Darstellung der Entwicklung der Umsatzsteuer in der **Finanzgeschichte** kann hier nicht gegeben werden. Hierzu fehlen die Vorarbeiten; die Finanzwissenschaft hat gerade die hier in Betracht kommenden Steuern recht stiefmütterlich behandelt. Nur ein Überblick sei versucht, um die Zusammenhänge aufzuzeigen.

II. Ein finanzgeschichtlicher Zusammenhang dürfte sich kaum nachweisen lassen mit der allgemeinen Kaufabgabe, die das römische Reich eine Zeitlang gekannt hat. Augustus führte sie 6 n. Chr. ein, einmal um die Kosten seiner Kriege zu decken, sodann um Mittel für die Reorganisation der Sicherheits- und der Feuerwehr aufzubringen. Sie beschränkte sich zunächst auf Verkäufe auf dem Forum, auf den Wochenmärkten und in Versteigerungen und betrug unter Freilassung der Lebensmittel 1 v. H. (centesima rerum venalium), bei Sklavenverkäufen 2 v. H. Tiberius setzte sie 17 n. Chr. auf 1/2 v. H. herab, Caligula dagegen dehnte sie in der Höhe von 1 v. H. auch auf Verkäufe außerhalb des Forums aus. Über ihre Aufhebung hat sich Sicheres nicht feststellen lassen. (Vgl.

Roscher, System der Finanzwissenschaft 4 A 1894 S. 201, dessen Angabe über eine Aufhebung durch Caligula jedenfalls nicht zutrifft; Hirschfeld, „Untersuchungen auf dem Gebiete der römischen Verwaltungsgeschichte", Berlin 1877; besonders Burmann, De Vectigalibus Populi Romani. Diss. Berlin 1714).

III. 1. Im übrigen Verlauf der Finanzgeschichte lassen sich, dem (im 2. Kapitel näher geschilderten) doppelten Charakter der Umsatzsteuer als allgemeiner Verkehrs- und allgemeiner Verbrauchsabgabe entsprechend, **zwei Quellen** aufweisen, die eine beruht auf der Entwicklung der sog. Akzise, die andre auf dem Gedanken einer Quittungssteuer.

2. Die **Akzisen** sind bekanntlich innere Verbrauchssteuern, Abgaben, die — wie Lotz, Finanzwissenschaft, 1917 S. 587 definiert — von den Unternehmern, die mit bestimmten im Inlande zum Verbrauch gelangenden Waren als Hersteller, Händler, Verfrachter zu tun haben, gelegentlich bestimmter Handlungen gefordert werden. Werden der Abgabe eine große Menge von Waren, schließlich alle umgesetzten Waren unterworfen, so spricht man von einer Generalakzise. Die Hauptbeispiele solcher Generalakzisen im Mittelalter sind:

a) Die in der Finanzwissenschaft — schon bei Jean Bodin († 1599) und später bei Adam Smith — oft erwähnte, soweit ich sehe, freilich nie ausführlich dargestellte spanische Alkabala (Alkavala). Ihr Ursprung scheint weit zurückzureichen. Jedenfalls besteht sie im 14. Jahrhundert in Kastilien und Aragonien und umfaßt mit ursprünglich 5 v. H., seit 1366 10 v. H. des Verkaufspreises grundsätzlich alle Verkäufe und Tauschgeschäfte mit Waren aller Art einschließlich der Lebensmittel. Die Erhebung erfolgte z. T. durch Steuerabonnement (sog. encabezamiento); der Satz (10, 14, 6, 5 v. H.) hat geschwankt. Die Finanzgeschichte schreibt ihr (ohne gründlichen Beweis) die Mitschuld am Niedergang Spaniens zu. In Spanien wurde sie erst 1819 unter Ferdinand VII. aufgehoben. Berühmt ist der unter Alba (1569 f.) unternommene Versuch, sie in den Niederlanden als zehnten Pfennig (10 v. H.) einzuführen und der schließlich erfolgreiche Widerstand der Generalstaaten dagegen. Die Alkabala ist auch auf die Kolonien und Sekundogenituren Spaniens (so das Königreich Neapel) übergegangen. (Vgl. Roscher, S. 201; Lotz, S. 38, 540, 720; Häbler, „Die volkswirtschaftliche Blüte Spaniens im 16. Jahrh. und ihr Verfall", Berlin 1888; Bonn, „Spaniens Niedergang während der Preisrevolution im 16. Jahrh.", Münchener volkswirtsch. Studien, Stuttgart 1896 und besonders: Müllendorff „Eine Vorläuferin der Umsatzsteuer", Köln. Ztg. v. 25. April 1920 Nr. 389.)

b) In Frankreich wurden in der Not der Kriege gegen England die Akzisen so sehr ausgebaut, daß man vielleicht von einer allgemeinen Verbrauchsteuer sprechen kann. Es kam unter Philipp VI. in ausdrücklicher Anlehnung an die Alkabala 1343 für die Langue d'oeil eine Steuer von 8 deniers par livre für alle Waren zustande, erscheint dann bald in Höhe von $1/20$ oder $1/40$, auch in der Languedoc und löst sich

später in die aides des französischen Steuersystems vor der Revolution (Besteuerung auf Tuch, Leinen, Zinn, Essig, Hüten, Leder, Kupfer, Öle, ausländische Bücher, Gold, Silber, Gipssachen, Luxuskleiderstoff usw.) auf (vgl. Sismondi, Histoire des Français, Paris 1828). — Akzisen in solchen Häufungen von Besteuerungen von Einzelartikeln finden sich im Mittelalter und bis zum Ende des 19. Jahrhunderts in allen Staaten (auch in Preußen bis 1810, Sachsen 1438, 1705—1824): sie stellen noch keine Generalakzise dar. (Näheres vgl. Philippovich im Handwörterbuch der Staatswissenschaften 3. Bd. I (1909) S. 22.). In einzelnen deutschen Städten (Mainz, Dortmund, Basel) scheinen Wertsteuern von allen zum Verkauf gestellten Waren bestanden zu haben. (Vgl. Ad. Wagner Finanzwissenschaft, 3. Teil, 2. Aufl. — Steuergeschichte —, 1910 S. 61.)

c) Auch in England häuften sich die Akzisen in den Kriegszeiten (Franzosenkriege vor und nach der Revolution) so sehr, daß sie zusammengenommen zeitweise fast zur Besteuerung aller Waren werden; doch fehlt auch hier die grundsätzliche Zusammenfassung. (Vgl. Dowell A., History of taxes and taxation in England, 2. Aufl. 1888.)

d) Bietet von all diesen Akzisenbündeln wohl nur die Alkabala den klaren Typus einer allgemeinen Umsatzsteuer dar, so finden sich in der Neuzeit zwei Vorläufer von sehr wesentlicher Bedeutung.

α) Einmal die allgemeine Verbrauchsteuer, die in den Vereinigten Staaten von Amerika nach den Sezessionskriegen als Teil des Internal-Revenue-Systems ausgebaut wurde. Das Gesetz v. 1. Juli 1862 dehnte die frühere Einzelverbrauchsbesteuerung grundsätzlich auf alle Waren (einschließlich der Lebensmittel) aus, nach dem bekannten Ausspruch des damaligen Finanzpolitikers Wells: Wherever you find an article, a product ...., tax it! Die Steuer erhielt durch das Gesetz v. 30. Juni 1864 und die zu diesem erlassene Novelle v. 3. März 1865 fest umschriebene Formen. Steuerpflichtig war der Hersteller der Ware, es handelte sich also nicht um eine Besteuerung aller Umsätze, sondern nur der aus der Landwirtschaft, der Fabrik, dem Bergwerk, der Werkstätte hinausgehenden; befreit war die Hausmanufaktur, d. h. der ohne Gesellen arbeitende Handwerker. Steuergegenstand war der Umsatz des Herstellers einschließlich seines Eigenverbrauchs (vgl. § 1 Nr. 2). Der Umstand, daß der Gegenstand schon vorher, als Rohstoff, Halberzeugnis, bei einem andern Hersteller besteuert war, änderte nichts an einer neuen Steuerpflicht; nur wenige die Steuer beim zweiten Hersteller auf die Werterhöhung beschränkende Ausnahmen gab es von diesem harten Grundsatz. Steuermaßstab war der Verkaufspreis, den der Hersteller nahm. Der Steuersatz betrug 1862 3 v. H., wurde 1864 auf 5 v. H. erhöht, wozu 1865 noch 20 v. H. Zuschlag kamen, so daß der Steuersatz auf 6 v. H. stieg; für einige Warengattungen gab es niedrigere und höhere Sätze. Die Veranlagung erfolgte monatlich. Daneben bestand für einige Waren (Geheimmittel, Riech- und Schönheitsmittel, Spielkarten, Zündhölzer) eine Stempelsteuer, die durch Verstempelung auf

der Ware oder der Umhüllung entrichtet wurde. — Die Steuer wurde bei Besserung der Finanzlage allmählich abgebaut: das Gesetz v. 13. Juli 1866 nahm Kohlen und Eisen heraus, das Gesetz v. 2. März 1867 Baumwolle; weitere Ermäßigungen und Einschränkungen brachten die Gesetze v. 3. Febr. 1868, 31. März 1868; das Gesetz v. 14. Juli 1870 beschränkte die Steuer auf wenige Gegenstände, unter denen sich Manufactures kaum noch befanden: während deren Besteuerung 1866 127,2 Mill. Dollars gebracht hatte, blieb 1870 nur noch eine Einnahme von 3 Mill. Dollars. Trotzdem blieben Reste, an die Amerika bei der Notwendigkeit, im Weltkriege neue Steuern zu erheben, wieder anknüpfen konnte (s. unten C, VIII, S. 31). Näheres über diesen sehr interessanten Teil des amerikanischen Finanzsystems s. Frhr. v. Hock „Die Finanzen und die Finanzgeschichte der Vereinigten Staaten von Amerika", 1867 S. 228ff., A. S. Bolles, The Financial History of the United States, 2. Aufl. Bd. III (1861—85), 1886; F. C. Howe, Taxation and Taxes under Internal Revenue System 1791—1896, 1896.

β) Erstaunlich groß ist die — bisher, soweit ich sehe, noch nirgends hervorgehobene — Ähnlichkeit der jetzigen Umsatzsteuer mit der ebenfalls Umsatzsteuer genannten Steuer, die 1862—1884 in Bremen bestanden hat. Die sehr interessante Vorgeschichte (vgl. Verhandlungen zwischen Senat und Bürgerschaft, Bremen 1861 S. 447, 1862 S. 1, 23, 79, 351, 371) zeigt deutlich die Entwicklung aus der — durch die Eisenbahn undurchführbar gewordenen — Akzise. Die neue Idee wird aus „in kaufmännischen Kreisen entstanden" bezeichnet. Ein Hinweis auf das gleichzeitige Vorgehen in Amerika findet sich nirgends. Das Gesetz, die Umsatzsteuer betreffend, vom 10. Nov. 1862 (Brem. Gesetzblatt S. 30) bringt eine Besteuerung aller Verkäufe mit Ausnahme der Verkäufe von Vieh, Büchern und Wertpapieren, Gold und der ersten Umsätze von Handwerkserzeugnissen, Zigarren und neuen Schiffen. Der Steuersatz beträgt zunächst $^5/_{12}$ v. H., sofern aber von dem Gegenstande schon einmal Umsatzsteuer bezahlt ist, $^1/_6$ v. H. und wurde durch Gesetz vom 18. Dez. 1871 (Gesetzblatt S. 222), wegen der Schwierigkeiten dieser Differenzierung, allgemein auf $^1/_6$ v. H. festgesetzt. Als Verkäufe gelten auch Kommissionsgeschäfte (s. Ver. vom 13. Juni 1864, Gesetzblatt 247 und Ges. 1871 § 6). Die Entrichtung geschieht durch Abstempelung der Rechnung über jedes Geschäft und zwar bei Summen über 300 Talern dem Generalsteueramt gegenüber. Die Steuer wurde durch Gesetz vom 27. Mai 1884 (Gesetzblatt S. 562), also in der Zeit der großen Reichssteuerüberweisungen, aufgehoben.

3. Wie erwähnt, tritt zu der Akzise als Quelle der Umsatzsteuer die **Quittungsteuer**. Nach allen Stempelgesetzen sind bestimmte Vertragabschlüsse, vielfach auch bestimmte Quittungleistungen, stempelpflichtig. Eine allgemeine Quittungsteuer liegt vor, wenn die Stempelpflicht grundsätzlich auf alle Rechtsgeschäfte oder doch auf alle Kaufverträge ausgedehnt wird. Wirksam sind sie selbstverständlich nur bei Quittungzwang. Die Quittungsteuer, wie sie in Preußen 1822—1873, in

Bayern bis 1899 bestand, beschränkte sich auf Quittungen für bestimmte Fälle (soweit sie bei Behörden vorgelegt wurden, für Zahlungen an öffentliche Kassen usw.); vgl. Lewinski, FinArch. Bd. 26 (1909) S. 79 f.

a) Allgemeine Verstempelung der Quittungen kennt Österreich (Tarifpost 47 a, 48 des Gesetzes v. 13. Dez. 1862 nebst Kais. VO. vom 2. Sept. 1899), ferner England (seit 1783, jetzt Stamp Act vom 21. Juli 1891) in Form eines Fixstempels von 1 Penny für alle Quittungen von 2 Pfund Sterling aufwärts (ohne Proportionalität oder gar Progression).

b) Besonders wichtig ist die Entwicklung in Frankreich. Nach dem Gesetz v. 23. Aug. 1871 handelte es sich ursprünglich um einen Fixstempel (10 Ct., im Verkehr mit öffentlichen Kassen 25 Ct.). Durch Gesetz v. 15. Juli 1914 wurde der Stempel abgestuft: 10 Ct. bei Quittungen von 10—200 Fr., 20 Ct. bei 200—500 Fr., 30 Ct. bei 500—1000 Fr., 40 Ct. bei 1000—3000 Fr., 50 Ct. bei höheren Summen. Das Gesetz v. 31. Dez. 1917 (vgl. Drucks. des Reichstags 1918 Nr. 1461 S. 55) hat drei Neuerungen eingeführt, die die Quittungsteuer einer Generalakzise nähern. Danach gilt: a) für alle Umsätze die abgestufte Quittungssteuer des Gesetzes vom 15. Juli 1914 (daneben noch Abgabe des registrement nach dem Gesetz vom 29. Juni 1918), b) für die Umsätze hauswirtschaftlicher Gegenstände im Kleinhandel der Proportionalquittungstempel von 2 v. T. (für Quittungen über 10 Fr. und auch bei quittungslosen Zahlungen über 150 Fr.), c) für Zahlungen außerhalb des Geschäftsverkehrs der gleiche Quittungstempel, d) für Luxusumsätze (s. darüber unten S. 8 f.) der Quittungstempel von 10 v. H. (Näheres vgl. Piton-Combat, Taxes et Impôts Nouveaux, und Popitz, DAllgZtg. v. 3. Okt. 1919 Nr. 486). Wegen des jetzt geltenden Rechts s. unten C, I (S. 26).

c) In Italien führte das Kgl. Dekret v. 24. Nov. 1919 Nr. 2163 (Lex-Provered. legisl. 1919 S. 1546) eine Tassa di bollo (Stempelsteuer) von Käufen von Luxusgegenständen und gewöhnlichen Gegenständen ein. Wegen der Luxussteuer (10 v. H.) s. S. 8 f. Die Abgabe von den gewöhnlichen Gegenständen beschränkte sich auf den Kleinhandel, nahm Lebensmittel, Brennstoff usw. aus und betrug 2 v. H. des Kaufpreises, wobei aber eine Schätzung des Fünffachen des Reinertrags der Gewerbetreibenden zulässig war. Über den jetzigen Rechtszustand s. C II (S. 28).

d) Im Deutschen Reich hat es eine allgemeine Quittungsteuer nicht gegeben. Entwürfe sind allerdings mehrfach vorgelegt worden (1869 StenBer. Anl. Bd. III Nr. 206 S. 654; 1881 Anl. Bd. III Nr. 59 S. 324; 1893/4 Anl. Bd. I Nr. 52 S. 376 und Bd. II S. 1298; 1905/6 Bd. I S. 118 und Bd. V Nr. 359 S. 39/40). Wegen des Quittungsteuerentwurfs 1916, der zum Warenumsatzstempel führte, und wegen der weiteren Entwicklung in Deutschland s. unter B (S. 10).

4. Die Darstellung ergibt, daß der Gedanke der Generalakzise immer dann aufgetaucht ist, wenn Kriegs- und Finanznot zu

stärkster Besteuerung und Steuern mit hohem Aufkommen zwangen. Es ist daher kaum ein Zufall, daß er in den beiden am schwersten ringenden Staaten, Deutschland und Frankreich, während des Weltkriegs fast gleichzeitig verwirklicht ist. Weiter ergibt die Darstellung, daß die Generalakzisen wesentlich zur Überwindung akuter Finanznot beigetragen haben, stets aber alsbald abgebaut wurden, wenn die Finanzlage es gestattete.

IV. 1. Was die **Luxussteuer** betrifft, so hat es in der Finanzgeschichte zahlreiche direkte Luxussteuern vom Besitz oder Eigentum bestimmter Gegenstände (Pferde, Wagen, Kraftwagen, Fahrräder, Schmucksachen) gegeben, die hier nicht in Betracht kommen. (Für Deutschland s. die Resolution auf Antrag Gothein bei Annahme des alten UStG. 1918; Ber. 1918 S. 86 und StenBer. 1918 S. 6068 c.)

2. Indirekte Luxussteuern, auf die Veräußerung und den Erwerb oder auf die Herstellung von Luxusgegenständen, sind in den Akzisen der älteren Finanzgeschichte enthalten gewesen. In der neueren Finanzgeschichte spielen sie keine Rolle, wenn man nicht die Gebühr bei Stempelung von Gold- und Silberwaren hierher rechnen will. In der Finanzwissenschaft haben sich mit der Frage besonders beschäftigt Schäffle (Die Steuern, besonderer Teil S. 325 f.), v. Bilinski „Die Luxussteuer als Korrektur der Einkommensteuer", Leipzig 1875, Graf „Das Problem der Luxussteuern", Berlin 1905, Litzner „Die Zukunft der Verbrauchsteuern in Deutschland", Stuttgart 1914.

3. Gesetze über die Besteuerung von Luxusgegenständen sind im Kriege mehrfach erlassen worden.

a) Zuerst gingen die unter Kriegsgewinnen „leidenden" neutralen Staaten vor: das dänische Gesetz v. 13. Okt. 1917 (s. Begr. 1918 S. 52) besteuert die Verkäufe von Edelsteinen, Perlen, Gegenständen daraus, echten Schmucksachen mit einer Stempelsteuer (10 Kr. bei einem Verkaufspreis von 300—350 Kr., sodann je 5 Kr. für weitere 50 Kr.), in Norwegen folgte eine ganz ähnliche Steuer. Schweden ahmte das Beispiel erst durch Kgl. VO. v. 11. Juli 1919 (Svensk Förtattningsamling 1919 S. 865 Nr. 401, D.Hand.Arch. 1919 S. 566) nach.

b) Es folgt sodann Italien mit den Kgl. Dekreten vom 15. April und 13. Mai 1917 (Begr. 1918 S. 45 f.) mit einer Stempelsteuer auf den Verkauf von Edelsteinen, Juwelen, Perlen, goldenen und silbernen Tischgeschirren und Bestecken, goldenen Uhren und sonstigen Edelmetallwaren, auch Silbergegenständen mit einem Preise von über 10 Lire, gestaffelt von 3—12 v. H. Die Steuer wurde durch Gesetz v. 6. Jan. 1918 (Art. 119) neugeregelt und durch dasselbe Gesetz auch auf Parfümerien ausgedehnt. Es wurde dann durch Kgl. Dekret v. 24. Nov. 1919 Nr. 2163 eine Luxusverkaufsteuer von 10 v. H. von einer großen Menge in einer Liste zusammengestellten Gegenstände eingeführt, die jetzt wiederum durch das Kgl. Dekret v. 26. Febr. 1920 Nr. 167 abgelöst ist. Über den jetzigen Rechtszustand s. unter C II (S. 28).

c) Am wichtigsten für die deutsche Entwicklung ist Frankreich.

Luxussteuern aller Art sind dort aus der Zeit der Revolution und der Zeit nach 1870/71 bekannt (vgl. bes. Courtray, Les impôts sur le luxe, Paris 1895, Leroy-Beaulieu, Revue des deux mondes vom 1. Nov. 1894 S. 73). Der Gedanke einer Luxussteuer ist dort ungefähr gleichzeitig mit Deutschland während des Krieges erörtert worden: vgl. bes. die Aufsätze von Favarelle (Maître des Requêtes au Conseil d'Etat) in der Revue Politique et Parlamentaire Bd. 24 (1917) S. 192, S. 318, ferner Yves-Guyot im Journal des Économistes Bd. 76 (1917) S. 321. Es kam schließlich eine Luxussteuer von 10 v. H. in den Art. 27 ff. des Budgetgesetzes v. 31. Dez. 1917 (Journal officiel v. 1. Jan. 1918; Begr. 1918 S. 55 f.) zustande; die Luxusliste wurde durch Verordnung des Präsidenten der Republik v. 5. Jan. 1918 (1. Anlage der Begr. 1918 „zu" Druckf. Nr. 1461) vorläufig festgesetzt und durch Gesetz v. 22. März 1918 bestätigt. (Vgl. Popitz, D. Allg. Ztg. v. 5. Okt. 1919 Nr. 486 und das alle Ausführungsbestimmungen enthaltende Buch von Piton-Combat, Taxes et Impôts Nouveaux, Paris 1918). Die weitere Entwicklung s. unten C I (S. 26).

d) In England wurde 1918 eine Luxussteuer ernstlich erwogen (s. die Rede Bonar Laws im Unterhaus v. 22. April 1918 FinArch. Bd. 35, 1918, S. 339 f., 351). Eine Kommission zur Ausarbeitung wurde eingesetzt, die einen umfänglichen Bericht erstattete (Report from the Select Committee on Luxury Duty, London 1918); von einem Gesetze wurde aber abgesehen.

e) Wegen Österreich, der Tschecho-Slowakei, Jugoslawien, Ungarn, Amerika, Holland vgl. unten C III—X, S. 29 ff.

V. Was die Vorläufer der übrigen Sondersteuern des deutschen Umsatzsteuergesetzes anlangt, so hat die Anzeigensteuer in der Form einer Umsatzsteuer, soweit ich sehe, nur ein einziges Vorbild in § 114 des amerikanischen Gesetzes v. 30. Juni 1864, wonach Ankündigungen mit 3 v. H. des Entgelts steuerpflichtig waren. Es bestehen aber zahlreiche Anzeigen- und Reklamesteuern, die Fixstempel, z. T. abgestuft nach der Fläche, vorsehen. Eine Übersicht über die älteren und neueren Steuern dieser Art gibt die Begründung des — ebenfalls nicht als Umsatzsteuer aufgebauten, im Reichstag abgelehnten — Entwurfs eines Anzeigensteuersystems, der am 3. Nov. 1908 dem Reichstag zuging (Druckf. 1908 Nr. 1001, dazu den KommBer. Nr. 1454). Wegen Frankreich vgl. das Gesetz v. 12. Juli 1912 und Art. 41, 42 des Finanzgesetzes v. 25. Juni 1920.

Für die Beherbergungssteuer (Hotelsteuer) sind Vorläufer vorhanden in deutschen Gemeindeabgaben (Kurtaxen, die bayrischen Gasthofsteuern nach dem Muster des Staatsministerialerlasses vom 30. Jan. 1919, Bayer. Staatsanzeiger Nr. 31, Stenger, „Die gemeindliche Wohnsteuer bei vorübergehendem Aufenthalt", München 1919). Außerdem hat Frankreich eine Hotelsteuer in dem Budgetgesetz v. 31. Dez. 1917 (vgl. oben) eingeführt und im Gesetz v. 25. Juni 1920 neu geregelt (s. unten C). Vgl. unter C auch wegen Italien, Österreich usw.

B. Die Entstehungsgeschichte der deutschen Umsatzsteuergesetze.

I. 1. Die deutsche allgemeine Umsatzsteuer konnte nicht an Akzisen anknüpfen, denn diese bestanden nicht mehr. Die Verbrauchssteuern hatten sich zu großen Spezialsteuern mit je für sich abgeschlossener Technik ausgebildet und entbehrten jedes Zusammenhangs. So konnte der Ausgangspunkt nur das Stempelrecht bilden. In Deutschland waren (wie erwähnt) wiederholt Entwürfe einer allgemeinen Quittungsteuer dem Reichstag zugegangen: so 1869, 1881, 1893 und 1906. Stets hatte der Reichstag abgelehnt. Das letztemal, 1906 (vgl. zum damaligen Entwurf v. Heckel Bankarchiv Bd. 5, 1906, S. 91), hatte der Reichstag (Antrag Nacken) den Tantiemestempel an die Stelle des Quittungstempels gesetzt. 1916 versuchte es die Reichsregierung (Staatssekretär des Reichsschatzamts Dr. Helfferich) erneut mit dem Entwurf eines **Quittungstempelgesetzes** (Vorlage v. 13. Mai 1916, Drucks. des RT. 1914/16 Nr. 224). Der Stempel sollte als Fixstempel in zwei Stufen (10 Pf. bei 10—100 M., sonst 20 Pf.) fast den gesamten Rechtsverkehr (nicht bloß Lieferungen und sonstige gewerbliche Leistungen, auch z. B. Mietzinszahlungen, jedoch nicht Lohnzahlungen) treffen und war mit Quittungszwang ausgestattet. (Vgl. Loewy im Plutus v. 29. März 1916 S. 142/3.) Der Reichstag blieb auch diesmal seiner Abneigung gegen die Quittungssteuer treu und erklärte die Belästigung durch den Beurkundungszwang und den Zwang der Stempelentwertung für unerträglich. Aus dem Reichstag heraus wurde in der Kommission, der die Quittungsteuer überwiesen worden war, eine ganz anders geartete Steuer vorgeschlagen (Komm.-Ber. v. 11. Mai 1916 Drucks. Nr. 321). Den Antrag dazu stellte der Zentrumsabgeordnete Müller-Fulda; es handelte sich um eine auf Grund einer jährlichen Anmeldung erhobene Abgabe von allen Zahlungen für die aus Lieferungsverträgen innerhalb des Gewerbes vereinnahmten Entgelte in Höhe von 0,1 v. H. Dem Wesen nach lag also eine an die früheren Generalakzisen erinnernde allgemeine Verkaufsabgabe vor. Es ist bekannt, daß dem Antragsteller der Gedanke einer solchen Abgabe vom Umsatz von dem Berliner Warenhausbesitzer Oskar Tietz zugetragen worden ist, dem die große Ergiebigkeit einer Besteuerung nach dem Maßstabe des Umsatzes von den Sondergewerbesteuern nach den verschiedenen Warenhaussteuergesetzen bekannt war. Der Antrag Müller-Fulda erschien in 2. und 3. Lesung (2. und 5. Juni 1916, StenBer. S. 1394 f., 1507) an der Stelle des Quittungsteuerentwurfs, der Staatssekretär des Reichsschatzamts sprach sich für den Entwurf aus, gegen den sich nur die Sozialdemo-

kratische Partei (vgl. die Rede des Abg. Cohen-Reuß, StenBer. S. 1396) wandte, der Entwurf wurde angenommen und fand die Zustimmung des Bundesrats. **Das Gesetz über einen Warenumsatzstempel** wurde unter dem 26. Juni 1916 (RGBl. S. 639) verkündet; es bestand aus 5 Artikeln, dessen wesentlichste (Art. II und III) dem Reichsstempelgesetze eine neue Tarifnummer 10 („Warenumsätze") und neue §§ 76 bis 83 d einfügten. Art. I hob den Scheckstempel — die bisherige Tarifnummer 10 und die bisherigen §§ 76 bis 83 RStG. in der Fassung v. 3. Juli 1913 auf, Art. IV gleicht einige Vorschriften des RStG. an den neuen Stempel an, besonders die §§ 107 bis 123; Art. V trifft Übergangsbestimmungen: nach ihnen trat das Gesetz am 1. Okt. 1916 in Kraft.

2. Das Gesetz bildete also einen Teil des Reichsstempelgesetzes. Es handelte sich dabei um ein Hineinzwängen in einen nicht passenden Rahmen: denn, abgesehen von der Einzelvorschrift der Verstempelung von Privatverkäufen über mehr als 100 M. in § 83 a, war von einer Entrichtung der Steuer in der Form der Verstempelung keine Rede. Die Erhebung erfolgte vielmehr jährlich in Form einer Anmeldung mit Selbstveranlagung (vgl. darüber Popitz, PrVerwBl. Bd. 38, 1916/17, S. 65 f. u. 83 f.). Die Steuer knüpfte auch trotz der äußeren Abstellung auf Lieferungen und deren Bezahlung in erster Linie an das Bestehen eines selbständigen Gewerbes (einschließlich der Landwirtschaft) an und legte den Gesamtumsatz — wahlweise nach der Isteinnahme (Besteuerung nach Lieferungen) oder der Solleinnahme (Besteuerung nach Zahlungen; vgl. dazu jetzt § 9 des UStG. 1919) — eines Jahres zugrunde. Im einzelnen finden sich bereits, in den Ergänzungen und Befreiungen der Tarifnummer, die Anfänge zu der jetzt ausgebauten Befreiung von Ein- und Ausfuhr, des reinen Handels, der Umsätze im Bankverkehr und zu der Gleichsetzung der Werklieferung mit der Lieferung.

3. Das Erhebungsverfahren regelten die durch Bek. des RK. vom 13. Juli und 8. Sept. 1916 (RZBl. S. 177 u. 250) ergänzten Ausführungsbestimmungen zum Reichsstempelgesetze (§§ 158 bis 223), zu denen die Vollzugsbestimmungen der Bundesstaaten traten (in Preußen Allg. AusfVerf. des FinMin. v. 1. Nov. 1916, ZollZBl. 1916 Beil. zu Nr. 45 S. 31, dazu MinErl. v. 18. Mai 1917, MinBl. S. 145). Die Verwaltung und Erhebung wurden in Preußen, ähnlich wie später bei der Umsatzsteuer, in die Hand der Kreisausschüsse und Gemeindevorstände gelegt (PrNotVer. v. 9. Okt. 1916, GS. S. 133 nebst Bek. v. 31. Dez. 1916, GS. 1917 S. 5).

Zur Ergänzung der materiell sehr dürftigen Vorschriften des WUStG. ergingen die Auslegungsgrundsätze des Bundesrats (Bek. des RK. v. 23. Okt. 1916 RZBl. S. 382, Amtl. Mitt. S. 169), deren Inhalt auch für das Umsatzsteuerrecht vielfach bedeutungsvoll gewesen ist. Weitere materielle Ergänzungen enthält die auf Beschluß des Bundesrats ergangene Bek. des RK. über Befreiungen vom WUStG.

v. 14. Nov. 1916 (RGBl. S. 1274, Amtl.Mitt. S. 183), die Lebensmittelverkäufe der Gemeinden und Gemeindeverbände befreit und das Vorbild des späteren § 40 des alten UStG. 1918 und des § 9 AusfBest. 1920 (s. unten zu § 3) gewesen ist, ferner das Gesetz, betr. Abwälzung des Warenumsatzstempels v. 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441; vgl. StenBer. 1916 S. 2017 D, 1917 S. 2951 f., 3297 f., Resolution Drucks. 1917 Nr. 638, Entwurf Drucks. 1917 Nr. 808), das den Vorläufer des Verbots der offenen Abwälzung in § 13 des alten UStG. 1918 und § 12 des neuen UStG. 1919 bildet, endlich die (unwichtige) Bek. des RK. v. 26. Juni 1918 (Amtl.Mitt. S. 58) über Befreiung des bei Privatpersonen beschlagnahmten Kriegsbedarfs.

4. Handausgaben zum WUStG. erschienen von Hirschfeld, Kloß, Koppe-Varnhagen, Lindemann, Rheinstrom, Stier-Somlo und Weinbach; sämtlich 1916. Die auch für die Auslegung des Umsatzsteuerrechts noch wichtige Erlaßpraxis, Literatur und Rechtsprechung hat Popitz im Jahrbuch des Steuerrechts (1920) zusammengestellt.

5. Das Aufkommen der Steuer war in den Beratungen verschieden (zwischen 100 und 500 Mill. M.) geschätzt worden. Sie wurde mit 250 Mill. M. in den Haushaltsvoranschlag von 1917 eingestellt, nachdem 1916 bei der erstmaligen Anmeldung im Jan. 1917 für die Zeit vom 1. Okt. bis 31. Dez. 1916 eine Isteinnahme von 24 264 000 M. erzielt worden war. Im Rechnungsjahr 1917 belief sich die Isteinnahme jedoch nur auf 111 740 000 M. Im Rechnungsjahr 1918, in dem die Steuer noch bis zum 1. Aug. 1918 galt, aber noch Rückstände eingingen, sind an Warenumsatzstempel 84 544 000 M. eingegangen. Im Rechnungsjahr 1919 kamen noch 4 600 000 M. an Rückständen ein. Bei sämtlichen Beträgen sind die Entschädigungen an die Länder für die Verwaltung und Erhebung (10 v. H.) bereits abgesetzt. Die Steuer hat v. 1. Okt. 1916 bis 1. Aug. 1918, also 22 Monate, bestanden und aus den Warenumsätzen dieser Zeit eine Einnahme von 225 Mill. M. oder für den Jahresdurchschnitt 103 Mill. M. erbracht.

II. Schon bei der Beratung des WUStG. war auf die **Ausbaufähigkeit der Steuer** hingewiesen worden. Die Fortdauer des Krieges und die Verschlechterung der Finanzlage ließen einen solchen Ausbau dringend erscheinen. Die Verhandlungen innerhalb des Reichsschatzamts begannen alsbald nach Verabschiedung des Gesetzes. Man hatte dabei gegen eine allgemeine Erhöhung des Steuersatzes Bedenken und strebte eine Differenzierung an. Dabei schienen sich vier Möglichkeiten zu bieten:

a) Eine Vorbelastung des ersten Umsatzes, d. h. des Umsatzes der Rohstoffe, sei es durch den inländischen Gewinner oder bei der Einfuhr. Eine solche Rohstoffbelastung (Eisen, Baumwolle, Wolle, Öle, Häute, Zement, Rohstoffe der Papierfabrikation usw.) mit hohen Prozentsätzen wurde mit den Fachverbänden eingehend erörtert. Man erwog dabei, ob diese Belastung im Anfangsstadium der Produktion

möglichst durch Abwälzung, d. h. durch Ersparung infolge rationellen Betriebs und technischer Verbesserungen ohne wesentliche Preiserhöhungen, durchführbar sein könnte. Neben der Schwierigkeit, die beteiligten Industrien zu einer einheitlichen Stellungnahme zu der Organisierung dieser Steuer zu bringen, ergab sich vor allem, daß die Abgabe, sobald die „Abwälzung" durch Einsparung nicht gelingen würde, infolge der Überwälzung in den Preisen zu einer schweren Gefährdung der Konkurrenzfähigkeit auf dem Auslandsmarkt führen mußte, und es bot sich kein Weg für die richtige Bemessung und Berechnung einer Ausfuhrvergütung, da die ausgeführten Fertigfabrikate belastete Rohstoffe der verschiedensten Art und Menge enthalten können. Der Staatssekretär des Reichsschatzamts, Graf von Roedern, erklärte in seiner Einführungsrede zu den neuen Steuergesetzen (s. III) v. 23. April 1918 (StenBer. 1918 S. 4740), „es habe sich gezeigt, daß eine glatte Einführung einer ganz allgemeinen Rohstoffsteuer nicht denkbar ist".

b) Die Vorbelastung desjenigen Umsatzes, bei dem das Fertigfabrikat den Herstellerbetrieb verläßt, also eine Fabrikatsteuer. Bei einer Belastung beim Fertigfabrikat wäre die Schwierigkeit einer Ausfuhrvergütung, die bei der Rohstoffbelastung unüberwindlich schien, nicht ganz so groß gewesen. Andrerseits mußte die Umgrenzung des Begriffs des Fabrikats, die Frage der Weiterverarbeitung, der Beschränkung auf Fertigfabrikate, einer etwaigen Beschränkung auf hauswirtschaftliche Gegenstände (also unter Ausschluß der Baustoffe, Maschinen, Geräte, Chemikalien) viel Schwierigkeiten machen. Der Gedanke hat zunächst zu nicht veröffentlichten Entwürfen geführt, ist erst bei der Vorbereitung des zweiten (neuen) UStG. weiter entwickelt worden und dabei schließlich nur zu einem Teile, nämlich unter Beschränkung auf Luxusfertigfabrikate, in §§ 15ff. des neuen UStG. 1919 Gesetz geworden.

c) Die Vorbelastung des letzten Umsatzes, also desjenigen unmittelbar an den Verbraucher oder Gebraucher, somit eine Verkaufssteuer. Hier entstand wiederum die Frage, ob eine solche Verkaufssteuer des letzten Umsatzes auch Gegenstände umfassen sollte, die als Baustoffe oder im Produktionsprozeß (als Maschinen, Geräte, Chemikalien) verwendet werden, oder sich auf hauswirtschaftliche Gegenstände beschränken sollte und damit zu einer Kleinhandelssteuer (Ladensteuer) auszubauen wäre. Auch dieser Gedanke hat erst bei den Vorberatungen zum zweiten (neuen) UStG. zu einem veröffentlichten Entwurfe geführt: er findet sich in der Kleinhandelssteuer von 5 v. H., die der Entwurf des UStG. 1919 (§§ 14ff.) vorschlug und die von der Nationalversammlung nicht gebilligt wurde.

d) Schon vorher ist aber der Gedanke einer Kleinhandelssteuer in der Beschränkung auf Luxusgegenstände fruchtbar gemacht worden. Ein Versuch einer erhöhten Umsatzsteuer (von 20 v. H!) auf den letzten Umsatz einiger Luxusgegenstände (Edelmetallwaren; Perlen, Edel- und Halbedelsteine; Kunstgegenstände; Antiquitäten; Teppiche; Klaviere und Harmonien; mechanische Spielwerke; photo-

graphische Handapparate) wurde in Form eines Antrags der Mehrheitsparteien im Haushaltungsausschuß des RT. bei der 2. Lesung des Ausschusses über den Zuschlag zur Kriegssteuer unter dem 23. März 1917 gemacht. Der Antrag (Nr. 525 der Ausschußdrucksachen 1917, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind,) ist z. T. in der Tagespresse veröffentlicht und besprochen worden (vgl. Nordd. Allg. Ztg. und Voss. Ztg. v. 24. Mai 1917 A.; Lißner „Luxussteuer" im Berl. Tbl. v. 27. März 1917 M. Nr. 157; Buck „Aufwandbesteuerung", Finanz- und volkswirtschaftliche Zeitfragen Heft 46 S. 317). Der Antrag blieb aber, wegen bevorstehender Vertagung des RT., im Ausschuß liegen. Er ist dem Aufbau nach der Anfang der Luxusbesteuerung des alten UStG. 1918 und des neuen UStG. 1919, soweit dieses noch eine Kleinhandelsluxussteuer kennt.

III. 1. Die Reichsregierung entschloß sich 1918 zu einer umfassenden Steuergesetzgebung. Dabei wurde auch die Umwandlung des Warenumsatzstempels in eine Umsatzsteuer mit einem Aufkommen von etwa 1 Milliarde Mark angestrebt. Durch Schreiben des RK. vom 20. April 1918 (Drucks. Nr. 1461 nebst einem Nachtrag zu 1461) ging der **Entwurf des UStG. 1918** dem Reichstage zu und wurde gleichzeitig mit 11 anderen Steuervorlagen (Biersteuer, Bierzoll, Weinsteuer, Schaumweinsteuer, Mineralwassersteuer, Branntweinmonopol, Änderung des RStG., Änderung des Wechs.StG., Kriegssteuer der Gesellschaften, Steuerflucht und Post- und Telegraphengebühren; Drucks. Nr. 1455—1460, 1462—1466) in 1. Lesung in der 150. und 151. Sitzung v. 23. und 24. April 1918 beraten (StenBer. 1918 S. 4734—4758 und 4760—4789).

Der Entwurf enthielt die Umwandlung des Warenumsatzstempels in eine Veranlagungs- und Deklarationssteuer, dehnte die Steuerpflicht, die sich bisher auf Warenlieferungen beschränkte, auf alle Leistungen innerhalb geschäftlicher Tätigkeit, einschließlich des Eigenverbrauchs, aus, erhöhte den Steuersatz von 0,1 auf 0,5 v. H., enthielt Vorschriften über Buchführungspflicht und Steueraufsicht. Neben diesen im wesentlichen den Abschnitten I, V und VI des jetzigen UStG. 1919 entsprechenden Vorschriften wurde eine erhöhte Umsatzsteuer (Luxussteuer) beim Umsatz im Kleinhandel mit einem Steuersatz von 10 v. H. bei den aus dem Antrage zu II d bekannten Gegenständen und einigen anderen vorgeschlagen.

2. Der Entwurf erfuhr zunächst von allen Seiten wenig günstige Kritik. Die beiden sozialdemokratischen Fraktionen erklärten sie als indirekte Steuer und „Massenverbrauchssteuer größten Stils, die auch vor der Belastung der allernotwendigsten Lebensmittel nicht haltmache, eine rohe Steuer sei, weil sie nach nichts weiter als dem Umsatze, nicht nach dem Gewinn, nicht nach der volkswirtschaftlichen Bedeutung, nicht nach der Notwendigkeit, nicht nach der Entbehrlichkeit eines Umsatzes frage" (Keil StenBer. 1918 S. 4749 B), für unannehmbar, Keil (a. a. O.) nannte sie „bösartig", Bernstein (StenBer. 1918 S. 4783 B) „verwerflich". Auch die Vertreter der bürgerlichen Parteien wußten

nicht viel Gutes zu sagen: Waldstein (F. Vp.) sprach von der beängstigenden Zärtlichkeit, mit der sich der Staatssekretär für das Wachstum dieses Kindes des Reichstags (vgl. zu I) interessiere (StenBer. 1918 S. 4764 C), Paasche (Nl.) meinte, die Umsatzsteuer habe nur einen theoretischen Vorteil, den der bequemen Form der Erhebung (StenBer. 1918 S. 4722), Mayer (Z.) wies auf die erheblichen Bedenken, namentlich die Vertrustungstendenz (vgl. unten S. 55), hin (StenBer. 1918 S. 4743 B). Nur die beiden Vertreter der Parteien der Rechten, Graf v. Posadowsky-Wehner (D. F.) und Dietrich (K.) sprachen sich — was wegen der späteren Stellung der Deutschnationalen Volkspartei zum neuen UStG. hervorgehoben zu werden verdient — für die Notwendigkeit des Ausbaus (StenBer. 1918 S. 4756 D und 4780 B) aus. Allgemein nicht ungünstig wurde der Gedanke der Luxussteuer aufgenommen.

3. Der Gesetzentwurf wurde in der 153. Sitzung v. 25. April 1918 (StenBer. 1918 S. 4789) dem Ausschuß für den Reichshaushalt überwiesen.

In der 1. Lesung des Haushaltsausschusses wurde nach einer allgemeinen Aussprache zunächst insbesondere die Ausdehnung der Steuerpflicht auf die Leistungen, einschließlich derjenigen der freien Berufe, die Belastung der Lebensmittel einerseits, des Luxus andrerseits, die Gefahr der Förderung der Konzentration von Betrieben, die Möglichkeit einer Staffelung besprochen und der Entwurf sodann einem Unterausschuß überwiesen, dem je ein Mitglied der konservativen, nationalliberalen und deutschen Fraktion, des Zentrums, der freisinnigen Volkspartei und der beiden sozialdemokratischen Fraktionen angehörte. Er beriet den ganzen Entwurf durch (Ber. 1918 S. 12—43). Aus ihm stammt im wesentlichen der Wortlaut des alten UStG. (1918). Die 1. Lesung im Haushaltsausschuß selbst wurde sodann fortgesetzt (Ber. S. 44 bis 64) und daraufhin der Entwurf in 2. Lesung (Ber. S. 65—85) erledigt.

Den ausführlichen Bericht vom 8. Juli 1918 (Drucks. 1918 Nr. 1745) erstattete der Abgeordnete Dr. Junck (Nl.).

4. Die 2. Lesung im Reichstag fand in der 189. Sitzung v. 11. Juli 1918 (StenBer. 1918 S. 6046—6068) statt. Änderungen gegenüber den Beschlüssen des Ausschusses wurden insofern vorgenommen, als die §§ 7, 36 Abs. 5, 38 Abs. 4, 42 Abs. 2 und 43 die aus dem alten UStG. 1918 ersichtliche Fassung erhielten und § 17 Abs. 2 des Entwurfs (Auskunftspflicht der Angestellten) gestrichen wurde. Im Mittelpunkt des Interesses stand der Antrag Gothein und Gen. (Drucks. 1918 Nr. 1776) auf Einfügung einer Vorschrift (§ 7 des alten UStG.) über die Innenbesteuerung gemischter Betriebe (vgl. unten S. 55).

In der 3. Lesung wurde der so festgestellte Entwurf in der 190. Sitzung v. 12. Juli 1918 gegen die Stimmen der beiden sozialdemokratischen Fraktionen ohne weitere Aussprache angenommen (StenBer. S. 6130).

5. Der Entwurf des alten UStG. (1918) hat im Reichstag, abgesehen von dem später nicht ausgeführten § 7 (vgl. unten 2. Kapitel, S. 55),

grundlegende Änderungen nicht erfahren, nachdem insbesondere die Versuche einer Staffelung und der Antrag Gothein auf Ermäßigung der Steuer auf die Hälfte bei allen Umsätzen bis zum letzten Umsatze (Ber. 1918 S. 6, 14, 51, 66; StenBer. 1918 S. 6055) sich nicht durchgesetzt hatten. Interessant für die spätere Entwicklung ist die im neuen Gesetz 1919 wieder rückgängig gemachte Beschränkung in § 1 auf die Leistungen innerhalb „gewerblicher" Tätigkeit, also unter Ausschaltung der freien Berufe, die Einfügung der jetzt in § 2 Nr. 3 und Nr. 11 des neuen UStG. enthaltenen Steuerbefreiung zugunsten der Edelmetallindustrie und der Genossenschaften (§ 2 Nr. 3 und 9 des alten UStG. 1918), die Heraufsetzung des im neuen UStG. ganz beseitigten Umsatzminimums von 2000 auf 3000 M. (§ 3 Nr. 3 des alten UStG. 1918; vgl. auch unten S. 53), die im neuen UStG. 1919 (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 und § 39) beibehaltene Ausdehnung der Luxussteuer auf die Lieferung durch Privatpersonen (§ 10 Nr. 1, § 25 des alten UStG. 1918), die in § 16 und § 21 Abs. 2 des neuen UStG. 1919 ausgebaute Delegation an den Bundesrat zur Auslegung und Ausdehnung der Luxuswarenliste (§ 11 des alten UStG. 1918), die Wiedereinführung des durch Gesetz vom 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441) für den Warenumsatzstempel ausgesprochenen, im Entwurf des UStG. 1918 nicht vorgesehenen Verbots der offenen Abwälzung (§ 13 des alten UStG. 1918, jetzt § 12 des neuen UStG. 1919). Die Luxussteuerliste (§ 8 des alten UStG. 1918, abgedruckt unten zu § 47 des neuen UStG. 1919) wurde etwas ausgedehnt und der Wunsch nach möglichst baldiger Vermehrung stark zum Ausdruck gebracht, dabei wurde vom Staatssekretär des Reichsschatzamtes der Gedanke erörtert, die Luxussteuer für bestimmte später einzufügende Gegenstände (insbesondere Textilien) weiter rückwärts zum Fabrikanten zu verlegen (Ber. 1918 S. 32): ein Gedanke, der im neuen UStG. 1919 in § 15 verwirklicht worden ist. Von Interesse für die spätere Regelung des Verhältnisses von Reich, Staaten und Gemeinden zueinander sind die Beratungen zu § 36 des alten UStG. 1918 wegen Entschädigung und Beteiligung der Staaten und Gemeinden (Ber. 1918 S. 27—30, 53—59, 80—83, StenBer. 1918 S. 6061—6066) und die Frage der Umsatzbesteuerung durch Länder und Gemeinden (Warenhaussteuer! vgl. jetzt § 44 des neuen UStG. 1919). Interessant für die Wandlung der Anschauungen, im Hinblick auf die jetzigen Vorschriften der Reichsabgabenordnung, sind die Abschwächungen, die die Buchführungspflicht erfuhr (Ber. S. 10, 22, 23, 53, 75) und die Ablehung der im Entwurf (Entwurf 1918 § 17 Abs. 2) vorgeschlagenen Auskunftspflicht der Angestellten (Ber. S. 24, 53, 78; StenBer. 6059—6661; vgl. jetzt § 162 ff. AO.). Nach § 44 sollte das Gesetz nur bis zum 31. Dezember 1923 gelten: es hat es bloß auf 1¼ Jahr gebracht.

6. Das Gesetz wurde unter dem 26. Juli 1918 in Nr. 95 des RGBl. (S. 775) verkündet und trat am 1. August 1918 nach seinem § 42 in Kraft. Wegen einer Reihe von Luxusgegenständen legte es sich rückwirkende Kraft bis zum 5. Mai 1918 bei (§ 42 Abs. 2 des alten

UStG. 1918), nachdem die auf Beschluß des Bundesrats ergangene Bek. des RK. vom 2. Mai 1918 (sog. Sicherungsverordnung, RGBl. S. 379) für diese Gegenstände eine Rücklagepflicht v. 6. Mai 1918 an ausgesprochen hatte (vgl. hierzu die 1. Auflage S. 316f. und Popitz PrVerwBl. Bd. 39, 1917/18, S. 373; gegen die Rechtsgültigkeit dieser auf Grund des § 3 des Ermächtigungsgesetzes vom 4. Aug. 1914 erlassenen Verordnung, die vom Haushaltsausschuß — Nordd. Allg. Ztg. v. 1. Mai 1918 A. Nr. 221 — ausdrücklich gebilligt worden war, Waldecker Annalen 1918 S. 106 Anm. 7).

7. Zum alten UStG. 1918 ergingen die Ausführungsbestimmungen des Bundesrats, die durch Bek. des RK. v. 26. Juli 1918 im Zentralblatt für das D. Reich S. 229 bekanntgegeben wurden. Änderungen dazu: Bek. v. 31. Jan. 1919 (RZBl. S. 26), 11. April 1919 (RZBl. S. 78) und 8. Aug. 1918 (RZBl. S. 495).

Dazu kommen die Vollzugsbestimmungen der Bundesstaaten. Für Preußen erging die Kgl. (Not-) Verordnung v. 1. Aug. 1918 GS. S. 135) nebst Änderung v. 21. Sept. 1918 (GS. S. 150); vgl. die Erläuterung in der 1. Auflage S. 324ff.; weiter die Ausführungsanweisung des Finanzministers v. 18. Okt. 1918 (Amtl. Ausgabe) nebst Änderungen v. 17. Februar 1919 (Strafverfahren), 7. März 1919 (Abrechnungswesen) und 15. Mai 1919 (Erstattungsverfahren), vgl. FMBl. S. 207 und 216. Wegen der übrigen Bundesstaaten vgl. Popitz 1. Aufl. S. 376ff.

8. In der Folgezeit traten folgende Änderungen des alten UStG. 1918 ein:

a) Mit der Einführung der Reichsfinanzverwaltung nach dem Reichsgesetz vom 10. Sept. 1919 (RGBl. S. 1591) trat zunächst mit dem 1. Okt. 1919 der Reichsminister der Finanzen an die Stelle der obersten Landesfinanzbehörden. Er wurde damit mit diesem Tage auch zuständig für die Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig oder wohltätig nach § 3 Nr. 2 des alten UStG. 1918. Die Oberbehörden (in Preußen die Regierungspräsidenten) blieben auf Grund der Einführungsverordnung zur Reichsabgabenordnung vom 18. Dez. 1919 (RGBl. S. 2101) noch zuständig: erst im Laufe des Jahres 1920 haben die Landesfinanzämter überall die Geschäfte der Oberbehörde auch für die Umsatzsteuer übernommen. Das gleiche gilt von den Veranlagungsbehörden, die insbesondere in Preußen und Sachsen noch die bisherigen (Gemeindevorstände, Kreisausschüsse, s. unten Vorbemerkung zu § 36 und zu AusfBest. § 126) blieben.

b) Für das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren traten die Vorschriften der Reichsabgabenordnung nach Maßgabe der Einführungsverordnung in Kraft. Über die Einzelheiten vgl. die Allg. Verfügung des Reichsministers der Finanzen vom 12. Februar 1920 (RStBl. S. 99).

c) Durch § 57 Abs. 2 des Reichseinkommensteuergesetzes wurde § 36 Abs. 4 des alten UStG. aufgehoben und zwar mit rückwirkender

Kraft. Die Vorschrift (Zuweisung an die Gemeinden für Zwecke der Lebensmittelversorgung) ist also unausgeführt geblieben.

9. Allgemeine Literatur zum alten UStG. 1918 liegt vor:

a) Aufsätze allgemeinen Inhalts: Behrens „Grundfragen zur Umsatzbesteuerung" Berl. Tbl. v. 25. Mai 1918 und 31. Mai 1918, Nr. 269 und 274; van der Borght FinArch. Jahrg. 36 Bd. 1 (1919) S. 265 f.; Frankenburger Der zivilrechtl. Inhalt des UStG., HoldhMSch. 1919 S. 1; Hallbauer, Der zivilrechtliche Inhalt der neuen Steuergesetze JurW. 1918 S. 590; Lindemann JurW. 1918 S. 580, Recht, Bd. 22 (1918) S. 353; Popitz PrVerwBl. Bd. 39 (1917/18) S. 533, Das neue UStG. und der Jurist, DJZ. Bd. 23 (1918) S. 585, Das Grundprinzip der Umsatzsteuer im roten Tag v. 23. Juni 1918 Nr. 118; O. Schulz „Die allg. Umsatzsteuer und ihre Berücksichtigung bei der Buchführung" Leipzig 1919.

b) Systematische Leitfäden von Hirschfeld und Weinbach, beide 1918.

c) Textausgaben und Erläuterungsbücher von C. Becher, Kloß, Koppe-Varnhagen, Marcuse, Stier-Somlo, Weinbach; sowie die 1. Aufl. des vorl. Kommentars. Sämtlich 1918.

d) Erlaßpraxis und Rechtsprechung findet sich fortlaufend in den Amtl. Mitteilungen über die Zuwachssteuer, die Reichsbesitzsteuern und die Reichsverkehrssteuern, Jahrgänge 1918 und 1919; die Rechtsprechung außerdem in der amtlichen Sammlung und auch bei Kloß „Rechtsprechung in Reichssteuersachen" Bd. I (1920) S. 127. Erlaßpraxis, Rechtsprechung und Schrifttum sind in dem von Popitz bearbeiteten Teil ‚Umsatzsteuerrecht' des Jahrbuchs des Steuerrechts, herausgegeben von Koppe, 1. Bd. (1920) zusammengestellt.

10. Das Aufkommen der Umsatzsteuer des alten UStG. 1918 wurde im Entwurf auf 1,2 Milliarden Mark geschätzt, wobei für die nächste Zeit geringere Eingänge erwartet wurden. Gebracht hat die Steuer 1918 (für die Zeit vom 1. Aug. 1918 bis 31. März 1919) an Isteinnahmen (nach Abzug der 10 v. H. betragenden Veranlagungsentschädigung für die Länder) 150 548 000 Mark, 1919: 686 800 000 M. Eine sehr erhebliche Summe wird erst im Rechnungsjahr 1920 aufkommen, da die Veranlagung für das Kalenderjahr 1919 bis zum 31. März 1920 noch nicht fertig war. Die Trennung in Umsatzsteuer und Luxussteuer ist nicht möglich.

IV. 1. Bei der Verabschiedung der Steuergesetze von 1918 hatte der Staatssekretär des Reichsschatzamts Graf von Roedern ausgeführt, daß mit der Umsatzsteuer eine schmiegsame Eisenkonstruktion errichtet sei, die vielleicht im Laufe der Zeit noch der einen oder andern Ergänzung durch Einziehen einer Strebe bedürfen werde (StenBer. 1918 S. 6142). Der Zusammenbruch Deutschlands machte die größte Anspannung der Besteuerung nötig und dringend. Die rein sozialistische Regierung der „Volksbeauftragten" in der Übergangszeit ließ die Durchführung indirekter Steuern, vor allem einer so umfassenden wie einer ausgebauten

Umsatzsteuer zunächst unmöglich erscheinen. Das im Januar 1918 aufgestellte Steuerprogramm der Volksbeauftragten erwähnte sie nicht. Der damalige Staatssekretär des Reichsschatzamts Schiffer hatte allerdings in seiner Programmrede vor der Berliner Handelskammer (Berlin, Springer 1919) auch auf die Notwendigkeit indirekter Steuern hingewiesen. Die erste Serie der Steuervorlagen, die in Weimar der Nationalversammlung zugingen, enthielt sie noch nicht. Der Reichsminister der Finanzen Erzberger kündigte aber bereits in seiner Rede vom 8. Juli 1919 in der 50. Sitzung der Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung (StenBer. 1919 S. 1376) in Weimar die Umsatzsteuer an. **Der Entwurf des (neuen) Umsatzsteuergesetzes** 1919 beschäftigte in Weimar den Staatenausschuß und wurde durch Schreiben des Reichsm. d. Finanzen vom 26. Juli 1919 (Drucks. Nr. 696) der Nationalversammlung vorgelegt.

2. Der Entwurf des neuen UStG. schloß sich bezüglich der allgemeinen Umsatzsteuer eng an das alte UStG. an, erhöhte aber den Steuersatz auf 1 v. H. Wesentlich bei den Vorschriften über die allgemeine Umsatzsteuer ist der Wegfall des Umsatzminimums und der Verzicht auf eine Innenbesteuerung bei gemischten Betrieben. Im übrigen brachte der Entwurf als grundlegende Neuerungen: a) die Einführung einer Kleinhandelssteuer von 5 v. H. für alle Umsätze letzter Hand bei hauswirtschaftlichen Gegenständen; b) die Ausdehnung der Luxussteuer auf alle nicht notwendigem Bedürfnis dienenden hauswirtschaftlichen Gegenstände; c) die Trennung der Luxussteuer in eine Herstellersteuer von 10 v. H. und eine Kleinhandelssteuer von 15 v. H.: für die weitaus meisten Luxusgegenstände sollte die Luxussteuer zum Hersteller (Fabrikanten) zurückverlegt werden; d) die Einfügung einer erhöhten Umsatzsteuer auf bestimmte Leistungen in Höhe von 10 v. H. (Anzeigensteuer, Beherbergungssteuer, Verwahrungssteuer). (Vgl. zum Entwurf Popitz DJZ. Bd. 24 [1919] S. 694 und „Die Generalakzise" in Deutsche Allg. Ztg. vom 22. und 24. Aug. Nr. 405 und 408, ferner C. Becher Mitt. der Steuerauskunftstelle des RVerb. der D.Ind. 1919 S. 110 und 135.)

3. Es war geplant, die 1. Lesung der Umsatzsteuer, gemeinsam mit derjenigen des Reichsnotopfers (Drucks. Nr. 677) und der Reichsabgabenordnung (Drucks. Nr. 759), noch im Sommer 1919 in Weimar stattfinden zu lassen (vgl. StenBer. 1919 S. 2342), um die Möglichkeit der Ausschußberatungen bis zur Herbsttagung zu schaffen. Die sozialdemokratische Fraktion sträubte sich zunächst gegen eine Beratung einer so großen indirekten Steuer, bevor nicht gleichzeitig ein großes direktes Steuergesetz von dauerndem Bestand, nämlich die Reichseinkommensteuer, der Nationalversammlung vorgelegt werde und sprach sich daher gegen die 1. Lesung der Umsatzsteuer noch in Weimar aus (Abg. Löbe, 76. Sitzung vom 11. August 1919 StenBer. S. 2342 A, 2345 B; dazu Erzberger StenBer. S. 2345). Nach längerer Geschäftsordnungsdebatte wurde die 1. Lesung nur dadurch sichergestellt, daß bei der Abstimmung Beschlußunfähig-

keit festgestellt wurde, der Präsident daher die Tagesordnung für den 12. August 1919 festsetzte und für diese auch die Umsatzsteuer bestimmte! Es begann daher in der 77. Sitzung v. 12. Aug. 1919 (StenBer. 1919 S. 2362 C) die 1. Lesung der Umsatzsteuer gemeinsam mit dem Reichsnotopfer und der Reichsabgabenordnung mit einer Einführungsrede des Finanzministers Erzberger. In dieser Rede betonte der Minister, im Anschluß an die Begr. (S. 1, 2), daß der Weg der indirekten Steuer angesichts der Höhe der Sätze bei den Steuern auf Vermögen und Einkommen beschritten werden müßte, daß die breiten Schichten des Volks, die an politischem Einfluß gewaltig gewonnen hätten, sich ihrer schweren Verantwortung bewußt sein und das Opfer der Umsatzsteuer auf sich nehmen müßten (StenBer. 1919 S. 2373 C u. D).

4. In der 1. Lesung, die die 78. und 79. Sitzung vom 13. und 14. Aug. 1919 in Anspruch nahm, ist im übrigen von der Umsatzsteuer wenig gesprochen worden, im Mittelpunkt der Aussprache stand das Notopfer. Nur der Zentrumsabgeordnete Burlage (StenBer. S. 2422B) verbreitete sich über die Notwendigkeit indirekter Steuern und hob die Bedeutung der Luxussteuer hervor. Der Abg. Waldstein (D.) rechnete mit der in Zeiten finanziellen Niedergangs immer auftretenden Notwendigkeit der Umsatzsteuer und bemängelte die Kompliziertheit des Entwurfs (StenBer. 1919 S. 2417). Die Sozialdemokratie hielt sich zurück: nur Braun-Franken (StenBer. S. 2450 A und 2452 A) verwies auf den Zwang des Friedensvertrags, der auch zu indirekten Steuern nötige, wenn der Steuerertrag auch bei stärkster Anspannung der direkten Steuerschraube nicht ausreiche. Schroff gegen die Steuer sprachen sich für die Unabhängigen die Abgeordneten Wurm und Henke aus. Wurm sah in ihr ein Zeichen, daß die neue Republik ebenso kapitalistisch handle, wie jemals vorher der cäsarische Staat (StenBer. 1919 S. 2400 A), Henke hielt sie für ein Zeichen unverhülltester Klassen- und Interessenpolitik (StenBer. 1919 S. 2448 D).

Der Entwurf wurde sodann dem 12. Ausschuß überwiesen (StenBer. 1919 S. 2453/4).

5. Die öffentliche Kritik hat sich mit dem Entwurf nur sehr wenig beschäftigt. Die Zeitungen wandten sich, soweit sie überhaupt das Steuerproblem behandelten, in erster Linie dem Notopfer und der Kriegsgewinnsteuer zu. Soweit die Umsatzsteuer in der Presse besprochen wurde, beschäftigte man sich, von einem gelegentlichen Eingehen auf die Besteuerung der freien Berufe, vor allem der Künstler und der Rechtsanwälte abgesehen, mit einer solchen Ausschließlichkeit mit der Anzeigensteuer, daß das Publikum in den Glauben versetzt werden mußte, die Umsatzsteuer enthalte andere die Allgemeinheit interessierende Fragen überhaupt nicht. So ist es zu erklären, daß auch die großen Wirtschaftsverbände und die einzelnen Fachverbände mit ihren Wünschen und Anträgen verhältnismäßig spät hervortraten. (Vgl. z. B. die Anträge des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Mitt. der Steuerauskunftstelle 1919 S. 144.)

6. Der 12. Ausschuß begann seine Beratungen am 24. Sept. 1919. Über den Gang der Verhandlungen gibt der Bericht (Drucks. 1919 Nr. 1753, Berichterstatter Abg. Wetzlich) nicht in vollem Umfange Auskunft; man kann die freilich auch recht knappen Berichte der Tageszeitungen, insbesondere der Deutschen Allgemeinen Zeitung, heranziehen. Die erste Sitzung begann mit einem Antrag des Vertreters der sozialdemokratischen Partei auf Vertagung bis zur Erledigung der direkten Steuern; man müsse erst abwarten, wie diese gestaltet werden, ehe man dem Volk eine solch gewaltige indirekte Steuerlast auferlege. (Ber. S. 1; D. Allg. Ztg. v. 24. Sept. 1919 A.; vgl. auch F. Pinner Berl. Tbl. v. 27. Sept. 1919 Nr. 456.) In der nächsten Sitzung vom 26. Sept. 1919 (D. Allg. Ztg. v. 27. Sept. 1919 M.) wurde zwar der Vertagungsantrag zurückgezogen, es sprachen sich aber die Vertreter fast aller Parteien dahin aus, daß der Aufbau des Entwurfs geändert werden müsse, und zwar richtete sich der Widerstand vor allem gegen die allgemeine Kleinhandelssteuer und gegen die Besteuerung des Luxus beim Hersteller; weiter forderte die sozialdemokratische Partei Befreiung der Lebensmittel von jeder Umsatzsteuer. Auch in einem Unterausschuß gelang es nicht, die Widerstände zu überwinden. Es trat eine Verhandlungspause ein, in der ein Kompromiß der Mehrheitsparteien zustande kam, nach dem a) die Kleinhandelssteuer gestrichen, b) dafür die allgemeine Umsatzsteuer unter Ausdehnung auf die Leistungen der freien Berufe auf 1,5 v. H. erhöht werden sollte; die Frage der Herstellersteuer blieb weiteren Beratungen überlassen, ebenso blieb noch dahingestellt, ob die Lebensmittel befreit werden sollten oder eventuell auf anderem Wege für minderbemittelte Steuerzahler ein Ausgleich zu schaffen sei (Ber. S. 6, D. Allg. Ztg. v. 9. Okt. 1919 M. Nr. 493). Der Ausschuß beriet darauf in erster Lesung den Entwurf mit Ausnahme der Luxussteuern durch. An der allgemeinen Umsatzsteuer wurde dabei außer der Einbeziehung der freien Berufe und der Erhöhung des Steuersatzes auf 1,5 v. H. wenig geändert. Eine Anregung, die Befreiung der Ausfuhr zu streichen, wurde schließlich nicht weiter verfolgt. Auch zu der Wiedereinführung eines Umsatzminimums kam es nicht (Ber. S. 9/10). Die Kleinhandelssteuer (§§ 14—19 des Entw.) wurde gestrichen. Im übrigen beschäftigte sich der Ausschuß in erster Linie mit der Anzeigensteuer, für die bei Zeitungen und Zeitschriften eine Staffelung angestrebt wurde, die aber zunächst unverändert angenommen (Ber. S. 15, D. Allg. Ztg. v. 17. Okt. 1919 M. Nr. 508). Gleichzeitig tagte ein Unterausschuß für die Luxussteuer, dem 2 Mitglieder der sozialdemokratischen Fraktion und je 1 Mitglied der übrigen Fraktionen angehörte. Er ging zunächst an eine Durchberatung der Luxussteuerliste, stellte sie in vieler Beziehung, vor allem unter Streichung aller Mindestentgeltsätze, unter Abgrenzung lediglich nach objektiven Merkmalen (Stoff, Bearbeitungsart, Gebrauchszweck) und bei Beschränkung auf den offensichtlichen Luxus (vgl. Abg. Kraetzig, Vorwärts v. 25. Nov. 1919 M. Nr. 602) neu auf (Ber. S. 24—39), erhöhte sodann den Steuersatz auch

für die Herstellersteuer auf 15 v. H. (Ber. S. 39) und entschloß sich — nach vielfachen Schwankungen — dem Entwurf folgend, für die grundsätzliche Besteuerung beim Hersteller. Der Gesamtausschuß schloß sich den Vorschlägen des Unterausschusses im wesentlichen an (Ber. S. 41—44).

Bevor der Ausschuß in die 2. Lesung eintrat, bedurfte es weiterer Kompromißverhandlungen zur endgültigen Klärung der Frage der Einbeziehung der Lebensmittel. Diese Frage wurde schließlich bejaht, dafür aber ein neuer § 13 a (im Gesetz § 14) vorgesehen, der eine Vergütung von bestimmten Jahresbeträgen an minderbemittelte, kinderreiche Familien vorsah (vgl. Ber. S. 50). Im übrigen bildeten Hauptgegenstände der Beratung in 2. Lesung die Frage der Behandlung der Rechtsanwälte, denen die Befugnis offener Abwälzung (§ 12) zuerkannt wurde (Ber. S. 45) und die Staffelung der Anzeigensteuer bei Zeitungen und Zeitschriften, die diesmal vorgesehen wurde (Ber. S. 54 f.). Die nochmals durchgesehene Luxussteuerliste wurde endgültig festgesetzt (Ber. S. 57). Die letzte der 29 Sitzungen des 12. Ausschusses und seines Unterausschusses fand am 13. Dez. 1919 statt.

7. Am 16. und 17. Dez. 1919 (130. und 131. Sitzung) wurde das Gesetz in 2. Lesung in der Nationalversammlung beraten (StenBer. 1919 S. 4074—4090 und 4092—4112 A). Gegen die Steuer überhaupt als einer rohen Verbrauchssteuer sprach sich der Abg. Eichhorn (U. S.) aus (StenBer. S. 4092, vgl. auch über den Standpunkt der unabhängigen sozialdemokratischen Partei Leipz. Volkszeitung vom 7. und 12. Mai 1920 Nr. 77 und 81: „Entbehren sollst du, sollst entbehren", „Was das Volk zahlen muß"). Die Einzelberatungen drehten sich vor allem um die Fragen der Einbeziehung der freien Berufe (StenBer. S. 4085), der Vergütung an kinderreiche Familien (StenBer. S. 4078, 4104), der Konzentrationsgefahr und der Möglichkeit, sie durch eine Innenbesteuerung bei gemischten Betrieben zu verhindern (StenBer. S. 4100 bis 4103 und den — abgelehnten — Antrag Nr. 1782), der Anzeigensteuer (StenBer. S. 4107—4109) und der Aufhebung der Warenhaussteuer (StenBer. S. 4109—4111).

In der 3. Lesung vom 18. Dezember 1919 (133. Sitzung, StenBer. S. 4153—4157) wurde ein Antrag auf Bevorrechtigung kleinster Betriebe beim Eigenverbrauch (Drucks. Nr. 1833) abgelehnt (StenBer. S. 4153) und eine Vergünstigung für Krankenkassen eingefügt (Antrag Nr. 1835, jetzt § 2 Nr. 9); im übrigen führte die Aufhebung der Warenhaussteuer (durch den jetzigen, in 2. Lesung eingefügten § 44) zu einer nochmaligen Aussprache (StenBer. S. 4156; Antrag Nr. 1833 Nr. 2).

Das Gesetz wurde schließlich gegen die Stimmen der Unabhängigen Sozialdemokratie und der Deutsch-Nationalen Volkspartei angenommen (StenBer. S. 4157; Zusammenstellung Drucks. Nr. 1839).

8. Das Gesetz wurde, nachdem der Reichsrat von seinem Einspruchsrecht keinen Gebrauch gemacht hatte (Protokoll über die Sitzung vom 20. Dez. 1919 S. 951), unter dem 24. Dezember 1919 im RGBl. S. 2157 verkündet und trat am 1. Jan. 1920 in Kraft (§ 46).

Die wesentlichsten Abweichungen des Gesetzes vom Entwurf bestehen im folgenden:

a) Beseitigung der allgemeinen Kleinhandelssteuer von 5 v. H. für hauswirtschaftliche Gegenstände (Entw. §§ 14—20);

b) bei der allgemeinen Umsatzsteuer:

α) Erhöhung des Steuersatzes auf 1,5 v. H. (§ 13);

β) Ausdehnung der Steuerpflicht auf die selbständige berufliche Tätigkeit, die sog. freien Berufe (§ 1);

γ) Einfügung einer sachlichen Steuerbefreiung für ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen für Krankenkassen (§ 2 Nr. 9) und Änderungen bei den Steuerbefreiungen für Naturalleistungen (§ 2 Nr. 10) und für Genossenschaften (§ 2 Nr. 11);

δ) Einfügung einer persönlichen Steuerbefreiung für öffentliche Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke (§ 3 Nr. 2) und Einführung eines Rechtsmittelzugs bei der Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig oder wohltätig (§ 3 Nr. 3);

ε) Erweiterung der Abzugsfähigkeit der Auslagen für Warenumschließungen (§ 8 Abs. 7);

ζ) Ausnahme vom Verbot der offenen Abwälzung bei gesetzlich bemessenen Gebühren (§ 12);

η) Vergütungsvorschrift für minderbemittelte kinderreiche Familien (§ 14; inzwischen wieder aufgehoben, s. unten 10 b und S. 49).

c) bei der Luxusherstellersteuer:

α) Neuaufstellung der Luxuswarenliste unter Beseitigung der im Entw. (S. 21) vorgesehenen Anlage (§ 15 I und II);

β) Erhöhung des Steuersatzes auf 15 v. H. (§ 15 Abs. 1);

d) bei der Luxuskleinhandelssteuer:

α) Streichung der Befreiung für Lieferungen der Künstler [Entw. § 27 Abs. 4 Nr. 2 Abs. 2) und Einfügung einer Befreiung für Künstlersteinzeichnungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, inzwischen wieder gestrichen];

β) Versetzung der Personenfahrzeuge und Billards (Entw. § 27 Nr. 4 und Nr. 5 in die Herstellersteuer (§ 15 II Nr. 8 und Nr. 7; vgl. auch § 20 Nr. 4);

γ) Mindestentgeltgrenze (30 M.) für Herrichtungen von Blumen (§ 21 Nr. 4);

δ) Streichung der Hunde, Katzen, Ziervögel und der Feinkostwaren (Entw. § 27 Abs. 1 Nr. 7, 8, 9, 11);

e) erhöhte Umsatzsteuer auf Leistungen:

α) Anzeigensteuer:

αα) Befreiung der Anzeigen für öffentliche Wahlen (§ 25 Abs. 1 Nr. 1);

ββ) Staffelung der Anzeigensteuer bei Zeitungen und Zeitschriften (§ 27);

γγ) Ermäßigung der Anzeigensteuer im übrigen auf 5 v. H. (§ 27 Abs. 2);

δδ) Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit für verschiedene Betriebe eines Unternehmers bei Zeitungen (§ 27 Abs. 3);

β) Beherbergungssteuer: Erhöhung des Mindestentgelts von 2 auf 5 M. (§ 25 Abs. 1 Nr. 2) und der Mindestaufenthaltsdauer von 2 auf 3 Monate (§ 28 Abs. 1).

γ) Verwahrungssteuer: Befreiung bei Verkehr von Banken untereinander (§ 29 Abs. 3).

δ) Einfügung einer Reittiervermietungsteuer (§ 25 Abs. 1 Nr. 4);

f) bei den Schlußvorschriften:

α) Verbot der Warenumsatzbesteuerung durch Länder und Gemeinden (§ 44);

β) Erweiterung der Übergangsvorschrift des § 46 (§ 51 Entw.);

γ) Beibehaltung der Luxuskleinhandelssteuer des § 8 des alten UStG. 1918 für das Kalenderjahr 1920 unter bestimmten Voraussetzungen (§ 47).

Im übrigen handelt es sich um kleinere Abänderungen, die besonders mit Rücksicht auf die Ausdehnung der Steuer auf die freien Berufe im Wortlaut mehrerer Vorschriften nötig wurden.

9. Die Verabschiedung des Entwurfs hatte sich trotz ständigen Drängens der Regierung so sehr verzögert, daß vor dem Inkrafttreten des Gesetzes Ausführungsbestimmungen nicht erlassen werden konnten, trotz der zahlreichen Delegationen, die das Gesetz enthält (vgl. § 2 Nr. 1, § 2 Nr. 3, § 2 Nr. 11, § 3 Nr. 3, § 8 Abs. 9, § 9 Abs. 3, § 16, § 18 Abs. 3, § 19 Satz 4, § 20, § 21 Abs. 2, § 22 Abs. 2, § 24, § 31 Abs. 1 und Abs. 4, § 33 Abs. 2, Abs. 3, § 35 Abs. 3, § 38 Abs. 2, § 39 Abs. 2, § 45). Es konnte dem Gesetz zunächst nur — ohne Mitwirkung des Reichsrats — eine vorläufige Ausführungsanweisung des RFM. vom 18. Dez. 1919 (Amtl.Mitt. S. 449) beigegeben werden.

Die Verhandlungen über die endgültigen Ausführungsbestimmungen zogen sich ziemlich lange hin wegen der besonderen Schwierigkeiten, die besonders in der Auslegung der Luxuswarenliste zu überwinden waren (vgl. Popitz DJZ. Bd. 25, 1920, S. 605). Der vom Reichsminister der Finanzen aufgestellte Entwurf erhielt unter dem 12. Juni 1920 die Zustimmung des Reichsrats (Drucks. des Reichsrats Nr. 189, Protokolle S. 738) und wurde durch Bek. vom 12. Juni 1920 im Zentralblatt für das Deutsche Reich Nr. 35 S. 937 veröffentlicht. Gleichzeitig erschien eine Amtliche Ausgabe des Gesetzes und der Ausführungsbestimmungen nebst einem Inhaltsverzeichnis und einem alphabetischen Sachverzeichnis.

10. Das neue UStG. 1919 hat bereits einige Veränderungen und Ergänzungen erfahren.

a) Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dez. 1919 (RGBl. S. 1993) nebst der Einführungsverordnung dazu vom 18. Dez. 1919 (RGBl. S. 2102) greift für das formelle Steuerrecht ergänzend ein (z. B. Behörden, Wertermittlung, Ermittlung und Festsetzung der Steuern, Steueraufsicht, Rechtsmittel, Strafrecht).

b) § 57 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359) hebt den § 14 des UStG. auf. Die Aufhebung erfolgte in der Erkenntnis der Undurchführbarkeit und Wertlosigkeit des § 14 und mit Rücksicht auf die Vorschriften wegen des Existenzminimums im REStG. (Antrag Dr. Blunck Drucks. Nr. 2217 1920 Nr. 3, StenBer. der 145. Sitzung vom 1. März 1920 S. 4590—4596).

c) Nach §§ 41 bis 43 des Landessteuergesetzes vom 24. März 1920 (RGBl. S. 402) werden die Länder mit 10 v. H. nach der Bevölkerungszahl und die Gemeinden mit 5 v. H. nach dem örtlichen Aufkommen an der Umsatzsteuer beteiligt. Vgl. dazu die mit Zustimmung des Reichsrats erlassene Verordnung vom 25. September 1920 (RZBl. Nr. 54) über die Verteilung dieser Anteile.

d) Durch Gesetz vom 18. Aug. 1920 (RGBl. S. 1607) ist § 21 Abs. 1 Nr. 2 UStG. verändert worden. Die Künstler sind als solche von der Luxussteuer befreit, die grundsätzliche Luxussteuerpflicht der Kunsthändler festgestellt worden; die Bevorrechtigung der Künstlersteinzeichnungen wurde aufgehoben. Die Novelle ist auf Grund eines Initiativantrags Dr. Pfeiffer u. Gen. (Drucks. 1920 Nr. 232) in der 14. Sitzung des Reichstags v. 30. Juli 1920 (StenBer. 428) in allen drei Lesungen angenommen worden. Vgl. Popitz Dsch. Allg. Ztg. v. 22. Aug. 1920 Nr. 408.

Von größter Bedeutung für die Auslegung und praktische Durchführung sind die zahlreichen Rundschreiben und Erlasse des Reichsministers der Finanzen, die ständig im Reichssteuerblatt abgedruckt werden. Dort werden, außer in der amtlichen Sammlung, auch die Gutachten und Erkenntnisse des Reichsfinanzhofes veröffentlicht.

11. Das Aufkommen wurde in der Begr. 1919 (S. 36) unter Zugrundelegung einer Gesamtumsatzsumme von 200 Milliarden Mark auf 4 Milliarden Mark veranschlagt. Die Schätzung und ihre Verteilung auf die verschiedenen Steuerarten wird allerdings durch die Abänderungen des Gesetzes stark beeinflußt. Immerhin mag man auch jetzt noch mit dieser Summe rechnen. Sie ist unbestimmt, da Lage der Wirtschaft, Produktionsmenge, Preisgestaltung das Aufkommen beeinflussen, die noch mangelhafte Organisation der Behörden eine vollständige Erfassung erschweren. Im Haushaltsplan von 1920 soll, nach Abzug von 4 v. H. als Entschädigung für die veranlagenden Kreise und Gemeinden, eine Einnahme von 3 102 000 000 M. eingestellt werden.

12. An **Literatur** für das neue UStG. 1919 liegen bisher vor:

a) Einführende Aufsätze von Kloß („Was bringt das UStG. Neues?" Mitt. des RV. d. D. Ind. 1920, S. 62) und Popitz, D. J. Z., Bd. 25 (1920), S. 78 und S. 605, Deutsche Handelswarte, S. 75, Caro, JurW. Bd. 49 (1920) S. 524.

b) Systematische Leitfäden: Eckstein (mit Beispielen dargestellt), Herzfeld (2 sehr anregende Heftchen), Popitz („Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht"), Weinbach; ferner in dem von Marcuse herausgegebenen „neuen Reichssteuerrecht" S. 95 (von C. Becher) und in Heft 2 des von Haußmann

herausgegebenen „Grundriß der gesamten neuen Steuergesetzgebung", S. 46 f. Sämtlich 1920.

c) Textausgaben: Koppe-Varnhagen und Rhode-Beuk, beide 1920; angekündigt sind Kommentare von C. Becher, Herzfeld, Weinbach.

d) Rechtsprechung, Einzelliteratur und Erlaßpraxis bis Ende Mai 1920 findet sich in dem von Popitz bearbeiteten Teil „Umsatzsteuerrecht" des Jahrbuchs des Steuerrechts, herausgegeben von Koppe. Vgl. auch Meyer „Die Buchführung nach dem neuen UStG.", Berlin 1920.

C. Übersicht über die Umsatz- und Luxussteuern ausländischer Staaten.

I. Frankreich.

1. Über die Entwicklung vgl. oben A III. 3 (S. 7). Die jetzt geltende Regelung geht auf zwei Vorentwürfe zurück, von denen der eine dem heutigen Gesetze ziemlich glich und vom Finanzminister Klotz aufgestellt war, ein anderer, zunächst vom Finanzminister François Marsal geplanter, neben einer allgemeinen Umsatzsteuer von $1^1/_2$ v. H. eine Besteuerung des Luxus mit 10 v. H. und des Halbluxus mit 5 v. H. vorsah. Der dem Parlament schließlich vorgelegte Entwurf (art. 157 bis 169 eines Finanzgesetzentwurfs, doc. parl. 1920 annexe Nr. 166 S. 33 f., Motive S. 27) übernahm aus dem ersten Vorentwurf den Satz von 1 v. H., aus dem zweiten die Unterscheidung von Luxus (10 v. H.) und Halbluxus (5 v. H.). Der wesentliche steuertechnische Unterschied von dem bisher geltenden Gesetz v. 31. Dez. 1917 (art. 23—28) bedeutete die Umgestaltung aus einer Quittungssteuer als taxes sur les paiements in eine Veranlagungssteuer als impôt sur le chiffre d'affaires mit Steuerabschnitten und Steuererklärung nach deutschem Vorbild (vgl. über den Entwurf Popitz, D. Allg. Ztg. v. 7. Mai 1920 Nr. 213).

Der Entwurf wurde in der Chambre des députés insofern umgestaltet, als die Besteuerung des Halbluxus (5 v. H.) herausgenommen wurde. Der Senat (Le Temps v. 17. Mai 1920) beschloß eine Erhöhung des allgemeinen Steuersatzes von 1 auf 1,5 v. H., dem Klotzschen Vorentwurf entsprechend. Die Deputiertenkammer schloß sich dem aber nicht an; es blieb bei 1 v. H. mit 0,1 v. H. Kommunalzuschlag.

Die Steuer wurde zusammen mit einer Fülle anderer Steuervorschriften (Einkommen-, Kriegsgewinnsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaftssteuer, zahlreichen Stempelsteuern, Vergnügungssteuern, Getränkesteuern) als art. 59—72 (dazu für Privatverkäufe art. 57/58) des Ges. v. 25. Juni 1920 (loi portant création de nouvelles resources fiscales, Journal officiel v. 26. Juni 1920 S. 8990, Temps v. 27. Juni 1920)

Gesetz und trat am 1. Juli 1920 in Kraft. Dazu Instruction v. 29. August 1920 (journ. off. S. 12880). Bei der folgenden Darstellung sind die zum Vergleich geeigneten Paragraphen des deutschen Gesetzes in den Klammern beigefügt.

2. Der Impôt sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuer).

a) Steuerpflichtig sind alle Gewerbetreibenden und jeder, der ständig oder gelegentlich kauft, um wieder zu verkaufen (art. 59 — § 1 Nr. 1).

b) Steuergegenstand sind abgeschlossene Verkaufsgeschäfte und die Rechtsgeschäfte der Vermittler, Beauftragten, Handwerker, Vermieter, Bankier usw. (art. 62; also Lieferungen und sonstige Leistungen § 1 Nr. 1)

c) Sachliche Steuerbefreiungen (art. 60 — § 2) bestehen für die Brotverkäufe (vgl. den Kampf bei dem deutschen UStG. um die Steuerbefreiung der Lebensmittel), die Verkäufe von Monopolartikeln, der Waren mit Taxen, gewisse Bankgeschäfte (vgl. § 2 Nr. 2) und sonderbesteuerte Gegenstände. Die Einfuhr ist nicht frei (s. unten); wohl aber die Ausfuhr.

d) Steuermaßstab sind der vereinnahmte Kaufpreis oder die vereinnahmten Mieten, Werklöhne, Provisionen usw. (art. 62 — „Entgelte" § 8). Bei Rückgewährungen findet Verrechnung und Rückerstattung der Steuer statt (art. 62 al. 3 — § 34).

e) Der Steuersatz beträgt (art. 63 — §§ 12, 15, 21, 25):

α) im allgemeinen 1,1 v. H., nämlich 1 v. H. für den Staat und 0,1 v. H. Zuschlag für die Gemeinden und Departements;

β) 3 v. H. bei Gasthöfen, Schank- und Speisewirtschaften;

γ) 10 v. H. bei Luxusgaststätten.

(Die umfängliche Luxuswarenliste findet sich im Dekret vom 26. Juni 1920, Journal officiel S. 9040; sie enthält 2 tableaux: A. für Artikel, die ohne Rücksicht auf den Preis, und B. für Artikel, die erst von einem Mindestpreise an luxussteuerpflichtig sind.)

δ) 10 v. H. beim Verkauf von Luxusgegenständen im Kleinhandel.

f) Steuerabschnitt ist der Monat (art. 67 — § 33), für das erste Mal 2 Monate.

g) Die Steuer ist Deklarationssteuer (art. 67 — § 35). Es besteht Buchführungspflicht (art. 67 — § 31) mit der Pflicht täglicher Aufzeichnung jeden Verkaufs (diejenigen unter 100 Fr. können summarisch verzeichnet werden; bei einem Verkauf über 500 Fr. ist sogar Name und Adresse des Erwerbers, wenn dieser ein Kaufmann ist, einzutragen!).

h) Die Einfuhr aller Gegenstände — nicht bloß, wie in Deutschland der Luxusgegenstände — ist steuerpflichtig, aber auch bei Luxusgegenständen nur mit 1,1 v. H. bei Nachweis der Lieferung an Wiederveräußerer (art. 69 und Fin.Min.Dekret vom 28. Aug. 1920, Journal officiel 1920 S. 11201, sowie Ergänzungsgesetz v. 31. Juli 1920 art. 12). Jede Sendung nach Frankreich muß mit einer Faktura, enthaltend Preis und Empfänger, versehen sein.

i) Die Ausfuhr und die Ausfuhrvermittlung ist frei, außer bei Modeartikeln (art. 69 al. 3 — § 23 Abs. 1 Nr. 5). Verkauft ein Aus-

länder in Frankreich gekaufte Waren in Frankreich an einen Dritten, so haftet der französische Verkäufer für die Steuer im doppelten Betrage (art. 72 al. 2).

k) Das Gesetz kennt zahlreiche Delegationen: α) für die gesamte Luxusliste (art. 64, Dekret v. 26. Juni 1920, Journal officiel S. 9040 — §§ 16, 21 und Ausf.Best. §§ 34 ff.), β) für die Klassifizierung der Gasthäuser, Schank- und Speisewirtschaften (das., vgl. auch Dekret v. 29. Juni 1920 Journal officiel S. 924 über die zur Klassifizierung eingesetzten Kommissionen und ihr Verfahren), γ) für Buchführung und Veranlagungsverfahren (art. 67 — § 31), δ) für das Verfahren bei der Einfuhr und Ausfuhr (art. 72 — § 2 Nr. 1).

3. Die Quittungssteuer für die Luxusverkäufe an Privatpersonen (art. 57 — § 23 Abs. 1 Nr. 3).

a) Steuerpflichtig ist jeder non-commerçant, der an einen non-commerçant verkauft. Beide Beteiligten haften (§ 39).

b) Form: Stempel (§ 39).

c) Steuersatz: 10 v. H. (§ 21).

4. Neben der Steuer zu 2 besteht noch eine allgemeine Quittungssteuer ohne Quittungszwang nach dem Gesetz v. 15. Juli 1914, dessen Sätze art. 55 auf 25 Ct. bei Quittungen bis 100 Fr., 50 Ct. bei 100 bis 1000 Fr. und 1 Fr. bei mehr erhöht hat.

5. Die Steuer soll nach der Schätzung bringen: a) die allgemeine Umsatzsteuer (1 v. H.) 3,5 Milliarden (bei einem angenommenen Umsatzwert von 351 Milliarden), b) die Luxussteuer (bei 10 Milliarden Umsatz) 1 Milliarde = 4,5 Milliarden.

II. Italien.

1. Über die Entwicklung s. A III. 3 (S. 7).

Die jetzt geltende Steuer findet sich im Kgl. Dekret v. 26. Febr. 1920 Nr. 167 über eine Stempelsteuer auf den Verkaufspreis von Luxuslieferungen usw. (Gazz. uff. v. 28. Febr. 1920 Nr. 49; Motive: Atti Parlamentari, Camera dei Deputati 1919/20 Nr. 459). Die Luxussteuer entstammt größtenteils dem Dekret v. 24. Nov. 1919. Die frühere Kleinhandelsumsatzsteuer von 2 v. H. wird zugunsten einer allgemeinen Umsatzsteuer von 3 v. T. aufgegeben.

2. Allgemeine Umsatzsteuer (tassa di bollo sugli scambi di materie prime etc.) (art. 9).

a) Steuerpflichtig sind Gewerbetreibende und Kaufleute.

b) Steuergegenstand sind alle Umsätze der Steuerpflichtigen untereinander di materie prime, di prodotti e di qualsiasi merce fra industriali, commercianti od esercenti.

c) Sachliche Steuerbefreiungen für Lebensmittel (auf Getreide, nicht bloß Brot), Brennstoffe, Monopolartikel, einige sonst belastete Gegenstände.

d) Steuererhebungsform: keine Veranlagung oder Deklaration, sondern Verstempelung der Quittung.

e) Steuersatz 30 C. für je 100 Lire, also 3 v. T.

3. Luxussteuer (tassa di bollo sulle vendite e somministrazioni di lusso) (art. 1ff.).

a) Steuerpflichtig ist der Verkäufer im Kleinhandel zu Lasten des unmittelbaren Verbrauchers.

b) Die Luxusgegenstände sind in zwei Tabellen (eine ohne, eine mit Mindestentgeltgrenzen) aufgezählt.

c) Steuersatz: 10 v. H. in Stufen (5—30 L.: 0,10 L. für je 1 L.; über 30—100 L.: 0,50 L. für je 5 L.; über 100—1000 L.: 1 L. für je 10 L.; über 1000—5000 L.: 10 L. für je 50 L.; über 5000 L.: 10 L. für je 100 L.).

d) Buchführungszwang (art. 3).

e) Steuererhebung durch Verstempelung der Rechnung. Bei Einzelverkäufen über 6000 Lire hat die Verstempelung im Registerbüro zu erfolgen.

4. Sondersteuer für Restaurants und Cafés (art. 6 und Ges. v. 6. Jan. 1918 Nr. 135): Quittungsstempel mit verschiedenen Sätzen nach 4 Kategorien und nach der Höhe der Rechnung. Ebenso für Gasthäuser und Pensionen (art. 7). Dazu die Touristensteuer (tassa turistica) nach dem Kgl. Dekret v. 4. Mai 1920 Nr. 676 (Gazz. uff. v. 4. Mai 1920).

5. Sondersteuer für Versteigerungen von Edelsteinen, Perlen, Juwelen, Tafel- und Tischgeschirr aus Gold, sonstige Edelmetallwaren, einschließlich Uhren: 15 v. H. (15 Lire für je 100 Lire); bei Silber 10 v. H. (10 Lire für je 100 Lire) art. 11.

6. Das Aufkommen der Steuer ist geschätzt: a) Luxussteuer 150 Mill., b) Juwelensteuer 20 Mill., c) allgemeine Umsatzsteuer 150 Mill. Lire = 320 Mill. Lire.

III. Tschecho-Slowakei.

1. In der Tschecho-Slowakei gilt ein Umsatzsteuergesetz v. 11. Dez. 1919 (Ges. über die Einführung einer allgemeinen Steuer von Güterübertragungen und aus Arbeitsleistungen und einer Luxussteuer, Nr. 658, Prag. Arch. für Gesetzgebung und Rechtspr. Bd. 1, 1919, Nr. 38 S. 939f.; wegen der Verhandlungen in der Nationalversammlung s. Prager Tageblatt v. 4., 5., 11. u. 12. Dez. 1919). Ausführungsbestimmungen über Meldepflicht, Buchführung u. ä. v. 17. Dez. 1919 (Prag. Arch. Bd. 1, 1919, S. 964f.) und über die Luxusliste v. 20. März 1920 (Prag. Arch. Bd. 2, 1920, Nr. 13 S. 435f.); wegen Befreiungen und Pauschalierungen Berichte aus den neuen Staaten 1920 S. 722. Vgl. Freudenfeld, „Die Umsatzsteuer", Prag 1920 (auch Prag. Arch. Bd. 2, 1920, Nr. 3 S. 65ff.).

2. Die allgemeine Umsatzsteuer gleicht im wesentlichen der deutschen, bezieht auch freie Berufe ein. Steuersatz: 1 v. H. Die Steuer ist Veranlagungssteuer mit dem Kalenderjahr als Steuerabschnitt. Im Gegensatz zum deutschen Gesetz ist aber auch jeder Nichtunternehmer steuerpflichtig (§ 13, Stempel).

3. Die Luxussteuer teilt sich, wie in Deutschland, in Hersteller- und Kleinhandelssteuer, nur daß die Zahl der beim Hersteller besteuerten Gegenstände kleiner ist. Steuersatz: 10 v. H. Auch die Einfuhr ist luxussteuerpflichtig, die Ausfuhr bei Antiquitäten und Kunstwerken (= § 23 Abs. 1 Nr. 5 UStG.). Der Steuerabschnitt ist, wie in Deutschland, das Kalendervierteljahr.

4. Beherbergungssteuer beginnt erst bei 15 Kr. Mietzins. Steuersatz: 10 v. H.

5. Das Aufkommen wird auf 750 Mill. Kr. geschätzt.

IV. Jugoslawien.

Im Budgetgesetz für 1920/21 ist eine Umsatzsteuer in ähnlicher Form wie in der Tschecho-Slowakei vorgesehen. Steuersatz 1 v. H., bei Luxuswaren und alkoholischen Getränken 2 v. H. Die Landwirte sind beim Verkauf ihrer eigenen Produkte, außer von Großvieh, frei. (Berichte aus den neuen Staaten 1920 S. 883.)

V. Österreich.

In Österreich ist der konstituierenden Nationalversammlung der Entwurf eines Gesetzes über die Umsatzsteuer (Nr. 744 der Beil.) zugegangen, der sich sehr eng an das deutsche Gesetz anschließt. Die Steuer beträgt $^1/_2$ v. H., bei Luxusgegenständen 10 v. H. Die Luxussteuer wird im Gegensatz zum deutschen (und tschecho-slowakischen) Gesetze nur im Kleinhandel — außerdem bei Versteigerungen und bei der Einfuhr — erhoben. Eine erhöhte Umsatzsteuer von 10 v. H. ist ferner, ganz im Anschluß an den deutschen Entwurf des UStG., vorgesehen für Anzeigen, Beherbergungen, Verwahrungen, außerdem noch für Beförderungen durch Lohnfuhrwerk. Buchführung, Steueraufsicht, Warenbezugsverfahren ist im Anschluß an das deutsche UStG. und die AO. geregelt. Die Gemeinden erhalten einen Anteil von 8 v. H.

Der Ertrag wird auf 450—500 Mill. Kr. geschätzt.

VI. Ungarn.

In Ungarn ist keine allgemeine Umsatzsteuer, sondern nur eine Luxussteuer und zwar im Kleinhandel mit dem Steuersatz von 10 v. H. geplant (vgl. den Entwurf im Pester Lloyd v. 1. Juli 1920 A.). Der Ertrag wird auf 150 Mill. Kr. geschätzt.

VII. Wegen der Luxussteuern auf Juwelen usw. in den **Skandinavischen Staaten** s. oben A IV, 3 a. (S. 8)

VIII. Vereinigte Staaten von Amerika.

1. Eine Luxussteuer (Excise Taxes) enthält die sect. 900—907 (sect. 906 enthält eine Filmsteuer) der Act to provide revenue, and for other purposes v. 24. Febr. 1919 (Nr. 254 — 65th Congress). Sie kennen sowohl eine Luxushersteller- wie eine Luxuskleinhandelssteuer. Die Entrichtung geschieht in beiden Fällen durch monatliche unter Eid erfolgende Anmeldungen mit gleichzeitiger Einzahlung.

2. Die Luxusherstellersteuer.

a) Steuerpflichtig ist jeder manufacturer, producer, or importer.

b) Steuermaßstab ist der Großhandelspreis, und zwar auch, wenn der Steuerpflichtige im Kleinhandel verkauft (in diesem Fall ist der durchschnittliche Großhandelspreis maßgebend) sect. 900 Abs. 2. Der durchschnittliche Großhandelspreis ist aber auch dann maßgebend, wenn durch irgendwelche Vereinbarungen der tatsächliche Preis niedriger bleibt (sect. 901).

c) Die herstellerpflichtigen Gegenstände sind Kraftwagen (3 v. H.), deren Teile (5 v. H.), Klaviere, Musikapparate (5 v. H.), Sportgegenstände (10 v. H.), Kaugummi (3 v. H.), photographische Apparate (10 v. H.), Filme (5 v. H.) usw.

d) Der Steuersatz schwankt zwischen 3 v. H. und 10 v. H. (vgl. zu c).

3. Die Luxuskleinhandelssteuer (sect. 904).

a) Steuerpflichtig ist der Kleinhändler (dealer).

b) Steuermaßstab ist der gezahlte Preis.

c) Die kleinhandelssteuerpflichtigen Gegenstände sind α) bei bestimmten Mindestentgelten Teppiche, Bilder, Koffer, Kleidungsstücke bestimmter Art, Schirme usw., β) ohne Mindestentgelte: Juwelierwaren, Perlen, Edelsteine, Uhren, Operngläser, Ferngläser u. ä.

d) Der Steuersatz beträgt 10 v. H. bei c α, und 5 v. H. bei c β.

4. Außerdem besteht eine Stempelsteuer, die entweder durch Anbringung eines Stempels auf dem Gegenstand oder durch eidliche Anmeldung durch den Verkäufer entrichtet wird, für Riech- und Schönheitsmittel und Geheimmittel. Die Steuer beträgt 1 Cent für je 25 Cents des gezahlten Kleinhandelspreises.

(Ähnliche Steuern wie die zu 4 genannte bestehen übrigens in Spanien, Portugal und den südamerikanischen Staaten.)

IX. Eine — in den Einzelheiten nicht näher bekannte — Luxusumsatzsteuer besteht in **Kanada** seit dem 19. Mai 1920.

X. In **Holland** ist eine Luxussteuer (Weeldebelasting) in Vorbereitung, die beim Hersteller oder bei der Einfuhr in Höhe von 10 v. H. (bei Kunstgegenständen und Antiquitäten 2 v. H.) erhoben werden soll. Es ist Buchführungspflicht und monatliche Anmeldung und Bezahlung vorgeschrieben. Das Aufkommen wird auf 24 Mill. Gulden geschätzt.

Zweites Kapitel.

Finanzwissenschaftliche und volkswirtschaftliche Würdigung der Umsatzsteuer.

A. Die Stellung der Umsatzsteuer im Steuersystem.

Finanzwissenschaftlich entsteht die Frage nach dem **Wesen der Umsatzsteuer**.

I. Die Unterscheidung in direkte und indirekte Steuern tritt in der neueren Finanzwissenschaft in ihrer wissenschaftlichen Bedeutung zwar zurück. Ihre politische Bedeutung ist aber erheblich, auch nachdem in Deutschland die bisherige These, daß die direkten Steuern nur den Bundesstaaten und nicht dem Reiche gehören, gefallen ist. Noch immer knüpfen aber die politischen Betrachtungen über Gliederung, Artung und Berechtigung der steuerlichen Belastung des Volkes an die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern an[1]). Auch steuertechnisch und verwaltungsrechtlich knüpfen sich an die Unterscheidung gewisse Folgen. Auf die ganze Lehre von der Unterscheidung der direkten und indirekten Steuern kann hier natürlich nicht eingegangen werden. Nur folgendes sei hervorgehoben.

1. Eine Gruppe von Lehrern[2]) der deutschen Finanzwissenschaft nimmt der Unterscheidung jede Bedeutung für die Würdigung des mate-

---

[1]) Vgl. z. B. die Bedeutung des Unterschieds in der Dogmenlehre der beiden sozialistischen Parteien. S. auch die Unterscheidung bei der Rechtfertigung des neuen Steuersystems in den Reden des früheren Finanzministers Erzberger zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens (Berlin 1919, bes. S. 109f.) und in der (für Spa bestimmten) Denkschrift des Reichsfinanzministeriums v. 30. April 1920, S. 9ff.

[2]) Zuerst F. Neumann, „Die Steuer und das öffentliche Interesse", 1887, S. 273f.; jetzt besonders Lotz, „Finanzwissenschaft", 1917, S. 223, v. Tyszka, „Grundzüge der Finanzwissenschaft", 1920, S. 55; vgl. auch O. Mayer, Verwaltungsrecht I. Bd. 2. A. S. 333f. Ähnlich die französische Finanz- und Verwaltungsrechtswissenschaft. (Leroy-Beaulieu, Jèze.)

riellen, volkswirtschaftlichen Wesens einer Steuer und stellt lediglich darauf ab, ob die Steuer „veranlagt" ist, d. h. die Steuer auf Grund eines Verzeichnisses (Katasters) der Steuerpflichtigen mit irgendwelchen Merkmalen ihrer Steuerfähigkeit periodisch festgesetzt wird, oder ob die Steuer nur „tarifiert" ist und erst die vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Handlungen die Steuerpflicht entstehen lassen. Im ersten Fall wird von veranlagten oder direkten Steuern, im zweiten von tarifierten, Gelegenheitssteuern, indirekten Steuern gesprochen. Geht man hiervon aus, so wäre die Umsatzsteuer eine veranlagte, direkte Steuer, wenigstens in ihren Hauptarten, der allgemeinen Umsatzsteuer (mit Ausnahme des Falls der Versteigerung in § 1 Nr. 3) und der Luxussteuer der gewerblich tätigen Hersteller (§ 15) oder Kleinhändler (§ 21) sowie der Sondersteuer des § 25 (mit Ausnahme des Falls in § 25 Abs. 2). Denn für die Umsatzsteuer besteht ein Kataster, die Umsatzsteuerrolle in ihren verschiedenen Teilen; in dieser Rolle stehen die Steuerpflichtigen, und jedes Jahr (oder Vierteljahr) findet nach dem Merkmal des Umsatzes, der, wie bei der Einkommensteuer das Einkommen oder der Gewerbesteuer der Ertrag (oder die Ertragsmöglichkeit), der Höhe nach auf Grund einer Steuererklärung ermittelt wird, die Festsetzung statt. Daraus schließt denn auch z. B. Lion[1]), daß es sich bei der Umsatzsteuer um eine direkte, allgemeine Reichsgewerbesteuer handle. Diesen Schluß zieht allerdings Lotz nicht, der in seinem Lehrbuch die Umsatzsteuer entgegen seiner Unterscheidung und ohne ein Wort der Rechtfertigung bei den tarifierten oder Gelegenheitssteuern (sog. indirekten Steuern) behandelt (S. 540); das tut — ebenfalls ohne nähere Klarstellung — auch v. Tyszka (S. 197).

Folgerichtig muß man m. E. bei der Umsatzsteuer in ihren Hauptarten von einer periodisch veranlagten Steuer sprechen. Dabei ist allerdings festzuhalten, daß die Periodizität bei der Umsatzsteuer — auch abgesehen von den Sondersteuerarten — nicht ausnahmslos eintritt. Einmal sind die Steuerabschnitte verschieden (Umsatzsteuer: Kalenderjahr, Luxussteuer usw.: Kalendervierteljahr; § 33), dann ist der Steuerabschnitt veränderlich (§ 33 Abs. 2 Satz 3), endlich hat der Steuerabschnitt überhaupt nur formale Bedeutung, er ist ohne Beziehung zum Steuergegenstand (vgl. unten 4. Kapitel A III S. 64). Es handelt sich um keine Jahres(oder Vierteljahrs-)Steuer. Es besteht kein für den Steuerabschnitt geltender Steuersatz, der auch dann zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige noch nicht ein volles Jahr (oder Vierteljahr) den Steuergegenstand besitzt oder nützt; niemals wird das mutmaßliche Jahres- (oder Vierteljahres-) Ergebnis zugrunde gelegt. Es kommt bei der Umsatzsteuer nur auf die im Steuerabschnitt tatsächlich vereinnahmten (oder im Falle des § 12 vereinbarten) Entgelte an: bei späterem Beginn oder früherer Einstellung eines Unternehmens verkürzt sich der Steuerabschnitt, ohne daß etwa eine Umrechnung auf ein volles Jahr (oder

---

[1]) Annalen für Soziale Politik und Gesetzgebung Bd. 6 (1919), S. 628 f.

Vierteljahr) stattfände. Es ist freilich zuzugeben (gegenüber der allzu starken Betonung dieses Momentes in der 1. Auflage S. 5), daß dadurch an der Eigenschaft der Umsatzsteuer in ihren Hauptarten als periodisch veranlagter Steuer nichts Wesentliches geändert wird. Aber die periodische Veranlagung ist eben nur ein steuertechnisches Kriterium. Aus ihm lassen sich nur Folgerungen für die praktische Veranlagung ziehen, in materieller Beziehung ist es von so geringer Bedeutung, daß eine Gliederung der Steuer lediglich von diesem Ausgangspunkte aus finanzwissenschaftlich bedeutungslos ist, höchstens verwaltungsrechtliche Bedeutung hat: so erklärt sich wohl die mangelnde Konsequenz in der Durchführung bei Lotz und seinen Nachfolgern. Will man der Gliederung eine materielle Bedeutung beilegen, so würde man zu der Schlußfolgerung Lions kommen, und diese ist m. E. nicht wohl haltbar.

2. Wenn man die Umsatzsteuer als direkte Gewerbesteuer ansieht, so stellt man sie offenbar zu der Gruppe von Steuern, der die Ertragssteuern, die Einkommensteuer und die Vermögenssteuer zugehören, und will den Unterschied zwischen direkten und indirekten Steuern durch ein Abstellen auf die Grundsätze der Besteuerung vertiefen. Die Erhebungsart soll nicht allein maßgebend sein. Wie gering ihre Bedeutung in der Tat ist, ergibt sich schon daraus, daß lediglich aus steuertechnischen Gründen, ohne Abweichung in der volkswirtschaftlichen Wirkung, einzelne Arten der Umsatzsteuer nicht veranlagt, sondern nach einem Tarif als Gelegenheitssteuer erhoben werden, z. T. sogar in der Form der Verstempelung (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 und § 25 Abs. 2 in Verbindung mit § 39). Auch wäre ein Aufbau der ganzen Steuer, ohne jede Änderung ihres materiellen Inhalts, in der Form der Verstempelung denkbar, wie die Entwicklung der Steuer aus dem Entwurf einer Quittungssteuer, ihr anfänglicher Zusammenhang mit dem Reichsstempelgesetz, dessen Teil als TNr. 10 das Warenumsatzstempelgesetz von 1916 war, zeigt und wie sich aus der (inzwischen zur Veranlagungssteuer seit 1920 gewordenen) französischen taxe sur les paiements nach dem Ges. v. 31. Dez. 1917 (vgl. oben S. 7) deutlich ergibt. Die Finanzpolitik bedarf daher eines materiellen Unterscheidungsmerkmals zwischen direkten und indirekten Steuern, wie es auch von einer andern Gruppe der Lehrer der deutschen Finanzwissenschaft[1]) noch festgehalten wird. Diese (materielle) Unterscheidung geht bekanntlich davon aus, daß zwar alle Steuern (außer bei effektiven Vermögenssteuern, die ja nur als einmalige vernünftigerweise denkbar sind) auf das Einkommen als Quelle zurückgehen: alle Steuern also in diesem weiten Sinne Einkommensteuern sind. Aber ihrem Aufbau nach stehen die Steuern dem Einkommen und seiner Gliederung verschieden nahe. Die einen erfassen es unmittelbar,

[1]) Vgl. Ad. Wagner, „Finanzwissenschaft", Bd. II, S. 400, Gustav Cohn, „System der Finanzwissenschaft" (1895), S. 443f.; neuerdings Béla Földes „Finanzwissenschaft", 1920, S. 251f., v. Mayr, „Zur Theorie der indirekten Steuern", 1918; besonders auch Karl Elster, Conrads Jahrb. Bd. 107 (1916), S. 806f.

sei es als Ganzes (die eigentliche Einkommensteuer) oder in seinen Teilen (die partiellen Einkommensteuern und die Ertragssteuern), die anderen gehen von der Einkommensverwendung, von den Handlungen der Wirtschaftssubjekte aus, die auf das Einkommen zurückwirken: die ersteren sind die direkten, die letzteren die indirekten Steuern. Dabei ist nun ohne weiteres zuzugeben, daß die Unmittelbarkeit der Erfassung sowohl wie die Rückwirkung unsichere Faktoren sind und die Unterscheidung z. T. in die Tendenz der Steuer nach dem sog. Willen des Gesetzgebers gelegt ist. Aber für diese Tendenz gibt es immerhin einen materiellen Ausdruck, und das ist der Aufbau der Steuer. Es fragt sich: ist die Steuer so gestaltet, daß sie grundsätzlich auf die Kürzung des Einkommens des Steuerpflichtigen abzielt? Berücksichtigt sie zu diesem Zweck die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, will sie sich seinem Einkommen anpassen oder sieht sie davon ab und überläßt sie die Wirkung der Steuer auf die Leistungsfähigkeit lediglich dem Gange der Wirtschaft? Es wäre dabei nicht richtig, allein darauf abzustellen, ob die Steuerfähigkeit desjenigen berücksichtigt ist, der rechtlich die Steuer zu zahlen hat: also nicht jede Steuer, die überwälzt wird, ist eine indirekte Steuer, denn dann wäre es auch die an der Quelle erhobene Einkommensteuer (die Kapitalertragsteuer, der Lohnabzug bei der Reichseinkommensteuer). Vielmehr muß auch geprüft werden, ob die Wirkung der Steuer bei dem schließlichen Träger der Steuer (dem Steuerdestinatar) auf dessen Einkommensverhältnisse, auf seine Leistungsfähigkeit abgestellt ist.

3. Geht man so vor, so ergibt sich, daß die Umsatzsteuer in allen ihren Teilen keine direkte Steuer ist.

Der rechtlich Steuerpflichtige, der Steuerzahler, ist im Normalfall des Gesetzes der selbständig gewerblich oder beruflich Erwerbstätige. Auf seine Leistungsfähigkeit ist in keinerlei Beziehung Rücksicht genommen, und zwar, wie Begründung und Materialien ergeben, bewußt. Der Umsatz läßt keinen Schluß auf die Leistungsfähigkeit oder auch nur auf den Umfang des Gewerbebetriebs zu: der reine Zwischenhändler mit geringstem Anlage- und Betriebskapital kann gewaltige Umsätze und bei bescheidensten Gewinnquoten großen Ertrag und hohes Einkommen wie auch niedrige Umsätze bei starken Gewinnquoten und niedrigem Ertrage haben; das Bergwerk mit großem Kapital kann fast ohne Umsatz mit negativem Ertrage oder aber mit großem Umsatze und auch ohne jeden Ertrag arbeiten, die Faktoren Umsatz, Kapital, Ertrag und Einkommen können in jedem denkbaren Verhältnis zueinander stehen. Das Gesetz nimmt darauf keinerlei Rücksicht, die Steuer berechnet sich nach den brutto vereinnahmten Entgelten, selbst dann, wenn sie restlos vom vereinnahmenden Unternehmen weiterzugeben sind. Anträge, wenigstens etwas auf die Leistungsfähigkeit Rücksicht zu nehmen, den Steuersatz nach der Größe der Umsätze zu gliedern (vgl. oben 1. Kapitel, B, S. 16), sind abgelehnt worden, weil sie dem gewollten System der Steuer widersprächen: die Steuerstufen des § 27 für die Anzeigensteuer bei Zeitungen und Zeitschriften stellen die einzige (systemwidrige) Ausnahme dar. Das

neue Gesetz beseitigt auch noch die Rücksichtnahme auf kleinste Betriebe, die das alte Gesetz (§ 3 Nr. 3) durch Einführung eines Umsatzminimums (3000 M.) kannte, und hat ferner der Bevorzugung gemeinnütziger und wohltätiger Unternehmen in § 3 Nr. 3 (früher § 3 Nr. 2) eine Fassung gegeben, die möglichst die Abstellung auf die wirtschaftliche Seite dieser Unternehmen vermeidet. Für den rechtlich Steuerpflichtigen, den steuerzahlenden selbständigen Erwerbstätigen, kann also eine Abstellung auf sein Einkommen und seine Leistungsfähigkeit nicht beabsichtigt sein. Damit entfällt die Möglichkeit, die Umsatzsteuer als Gewerbesteuer anzusehen. Denn die Gewerbesteuer stellt zwar nicht auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse, das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen, ab, berücksichtigt aber bei der Umschreibung des objektivierten, auf das Gewerbe entfallenden Teils des Wirtschaftsergebnisses eines Steuerpflichtigen zum mindesten die durchschnittliche Möglichkeit eines Ertrags und damit auch der Einkommenserzielung. Wohl ist auch die Gewerbesteuer nicht, im Gegensatz zur Einkommensteuer, unbedingt dazu bestimmt, vom Steuerpflichtigen endgültig getragen zu werden, vielmehr wird der Gewerbetreibende versuchen, die Gewerbesteuer, als Generalspese seines Betriebs, auf seine Kunden abzuwälzen; aber die Gewerbesteuer ist doch dem Umfang, in erster Linie dem Ertrage des Betriebs, proportional gestaltet und schließt keineswegs die Einkommensbildung bei Mißlingen des Abwälzungskampfes schlechthin aus. Anders die Umsatzsteuer: es kann zwar auch Unternehmer geben, die der Art ihrer Gewinnquote nach eine Kürzung um $1^1/_2$ v. H. — kaum wohl je um 15 v. H. — vertragen könnten. Grundsätzlich abstellen auf eine solche Kürzung wird sich aber die Gesamtheit der selbständig Erwerbstätigen niemals können: die Steuer würde dann schlimmer als eine Kopfsteuer wirken und viele Arten gewerblicher Betätigung schlechthin vernichten. Die Steuer zwingt also ihrem Aufbau nach zur restlosen Abwälzung, und zwar wirkt sie, da sie bei Beginn des Steuerabschnitts ihrer Höhe nach nicht feststeht, ja vielfach auch nicht annähernd schätzbar ist, nicht wie die Gewerbesteuer als Generalspese, sondern bildet eine Spezialspese, die unmittelbar bei jeder Preisgestaltung, dem Preise proportional, zu berücksichtigen ist. Die Steuer ist eben nicht proportional dem (tatsächlichen und möglichen) Wirtschaftsergebnis des Unternehmens, wie die Gewerbesteuer, sondern proportional dem Ergebnis des einzelnen Wirtschaftsaktes. Vom Standpunkte des Steuerpflichtigen, der den einzelnen Wirtschaftsakt in seinem Gewerbe bewirkt, kann sie also nicht als direkte Steuer angesehen werden.

Das gilt aber auch von dem andern, dem sich jener Wirtschaftsakt zuwendet, vom Träger der Steuer, der sie im Preis überwälzt erhält, dem „Steuerdestinatar". Auch bei ihm findet sich keine Abstellung auf seine Leistungsfähigkeit. Das gilt zunächst in seiner Eigenschaft als Käufer oder sonstiger Leistungsberechtigter. Der Umstand, daß jemand Ware kauft, läßt keinen Schluß zu, ob er hohes oder niedriges Einkommen hat: der Händler kann für Millionen einkaufen und kann nur wenig

daraus lösen. Aber auch, wenn man im Käufer die Eigenschaft als Verbraucher aufsucht, also davon ausgeht, daß nicht jeder Käufer als Steuerträger in Betracht kommt, daß vielmehr der weiterveräußernde Käufer auch seinerseits überwälzt und nur beim letzten Käufer, dem Verbraucher, die Steuer schließlich das Einkommen trifft und mindert, fehlt die Abstellung auf die Leistungsfähigkeit. Wohl kann der Reiche mehr kaufen als der Arme, aber darin liegt noch keine Proportionalität zum Einkommen. Jeder, ob arm ob reich, braucht mindestens so viel, als zu seiner Erhaltung nötig ist. Das Mehr hängt zum großen Teil nicht von Umständen ab, die mit dem Einkommen in Beziehung stehen: die Zahl der Familienglieder vergrößert die Ausgaben; den Arzt braucht, wer krank ist; den Rechtsanwalt, wer Prozesse führt; wer heiratet oder sich selbständig macht, kauft Möbel und Einrichtungsgegenstände; persönliche Neigungen lassen Ausgaben entstehen. Das Einkommen ist nicht einmal die Grenze der Ausgaben: man kann sein Vermögen angreifen (nicht bloß im Fall der Not oder aus Verschwendung, sondern auch z. B. um sich auszustatten), man kann borgen, Unterstützungen beziehen. Welcher Steuerbetrag also auf den schließlichen Steuerträger entfällt und wie sich bei ihm dieser Betrag zu seinem Einkommen verhält, wieweit er aus dem Vermögen oder fremden Einkommensteilen bestritten wird, ist nicht festzustellen. Die Abstellung auf das Einkommen des einzelnen und die Bedeutung des Einkommens für seine Leistungsfähigkeit fehlt, ganz abgesehen davon, daß auch noch weitere Überwälzung im Arbeitslohn oder in den sonstigen Erwerbseinnahmen des Verbrauchers denkbar ist. Nicht das Einkommen und die Leistungsfähigkeit des einzelnen kommen in Betracht. Das Einkommen aller Verbraucher und ihre gesamte Belastungsfähigkeit ist vielmehr das Quellgebiet, aus dem in unzähligen, unter sich ungleichartigen und in keinem grundsätzlichen Verhältnis zueinander stehenden Bächen die Umsatzsteuer fließt. Also auch vom Standpunkt des schließlichen Steuerträgers kann von einer direkten Steuer nicht gesprochen werden. Es liegt vielmehr eine echte indirekte Steuer vor.

II. Die **weitere finanzwissenschaftliche Charakterisierung der Umsatzsteuer** läßt sich aus den bereits gewonnenen Ergebnissen ableiten.

1. Die Steuer wird vom Umsatz erhoben. Sie schließt sich formell an die Darbietung von Leistungen im Erwerbsleben und die für diese Leistungen geforderten Entgelte an. Der Vermögensverkehr, der Übergang eines Gegenstands von einem zum andern bildet die Gelegenheit, bei der die Steuer einsetzt. Es handelt sich also der Form nach um eine Verkehrssteuer. Nach einer von anderer Seite bevorzugten Bezeichnung kann man auch von einer Erwerbssteuer sprechen. Denn die Entgelte, die der Steuerzahler vereinnahmt und aus denen er die Steuer, dem auf den Preis aufgeschlagenen Betrage gemäß, ausscheidet, führen ja zur Bildung seines Einkommens.

2. Die Charakterisierung als Verkehrs- und Erwerbssteuer betrachtet die Steuer vom Standpunkt des Steuerzahlers, also in erster Linie

des Gewerbetreibenden, der Leistungen darbietet, somit Verkehrsakte verursacht und Einnahmen erzielt. Es wurde aber bereits betont, daß es für die finanzpolitische Einstellung der Steuer weniger auf den Steuerzahler ankommt, daß vielmehr die Steuer auf den Käufer oder sonstigen Leistungsberechtigten überwälzt wird. Die Steuer berechnet sich nach dem Entgelt und geht mit ihm auf den bezahlenden Käufer über. Das wird die Regel sein, nur in Zeiten einer Kaufstockung, eines „Käuferstreiks", mag die Überwälzung nicht gelingen. v. Mayr a. a. O. (S. 53) hebt mit Recht hervor, daß gerade eine solche Steuer eine größere Wahrscheinlichkeit der Deckung im Verkaufspreis in sich trägt, als irgendeine einzelne besondere Produktionskostenerhöhung, weil sie viel gleichmäßiger auf die Produktionsmenge der einzelnen Erwerbswirtschaften sich verteilt, als das bei den übrigen stark individualisierten Spezial- und Generalkosten-Gestaltungen der Erwerbswirtschaften der Fall ist. Der Verkäufer wälzt also die Steuer auf den Käufer ab, macht diesen zum Steuerträger. Lediglich von der Eigenschaft des Steuerträgers als Käufer, also als einem Vertragschließenden, aus betrachtet, würde sich wiederum die Charakterisierung als Verkehrssteuer ergeben. Aber nicht der Käufer als solcher ist der Steuerträger. Bei dem größten Teil der Käufer handelt es sich um Waren, die nicht beim Käufer bleiben, die er vielmehr entweder unverändert weiterveräußert oder die er verarbeitet oder bearbeitet, um das Arbeitsprodukt wieder weiterzugeben. Dabei setzt er den Preis, den er gezahlt hat und der bereits die Steuer für den Verkehrsakt an ihn enthält, als Einstandspreis in seine Berechnung ein und schlägt, neben den sonstigen General- und Spezialspesen, auch die Spezialspese der Umsatzsteuer für den weiteren Verkauf — nach Berücksichtigung der Gewinnquote — hinzu, so daß sein Käufer nunmehr Träger der ersten wie der zweiten Steuer wird. Das wiederholt sich, wenn auch der nächste Käufer wieder weiterverkauft. Sein Ende findet der **Überwälzungsprozeß** erst, wenn ein Käufer ganz bestimmter Art erscheint, nämlich der Käufer, der den Gegenstand unmittelbar gebraucht oder verbraucht, und zwar nicht in seinem Betrieb, zur Weiterverarbeitung und Weiterveräußerung oder als Produktionsmittel, sondern in seiner Hauswirtschaft. Damit scheidet der Gegenstand aus dem Wirtschaftsprozeß aus. Zum mindesten einstweilen: erst als Altmaterial, als Abfall kommt er unter Umständen wieder in den Wirtschaftskreislauf. Dazu kommen die trotz Alter und Benützung ihren Wert nicht verlierenden Gegenstände (vgl. Kunst-, Sammelgegenstände) und die Fälle, in denen durch Änderung des Preisniveaus alte Sachen den Anschaffungspreis wieder erreichen oder überschreiten und daher wieder auf dem Markt erscheinen. Dieser **letzte Käufer** ist also (hauswirtschaftlicher) **Verbraucher oder Gebraucher**. Die Steuer wird damit zu einer **Steuer vom konsumtiven Verbrauch**. Der produktive Verbrauch kommt daneben auch in Betracht, wenn auch nicht so wesentlich und nicht unbedingt, er schüttelt aber die ihn zunächst treffende Last ab: für den

Fabrikant ist der um die Steuer erhöhte Preis der Maschine eine Spese, die er eben mit dem erhöhten Preis einsetzt, die ihn freilich, wenn er die Preise seiner Produkte nicht entsprechend erhöhen kann, auch belasten und seine Gewinnquote einschränken kann. Das gilt, wie bei der Maschine auch von dem Handwerkszeug, den Kosten der Materialien zum Fabrikbau, dem Verbrauch an Kohle, Schmieröl usw. Alles, was von Gegenständen gilt, wird entsprechend für andere Leistungen zutreffen: ein Teil wendet sich in der Hauptsache unmittelbar an den Verbraucher und trifft damit gleich ohne weitere Überwälzung auch den Steuerträger; so bei den Leistungen des Arztes, des Rechtsanwalts (wenn er nicht für Gewerbetreibende tätig ist und damit zu einer Generalspese des Betriebs Anlaß gibt). Ein wesentlicher Teil dient gewerblicher Tätigkeit, so alle Hilfsbetriebe von Handel, Gewerbe und Verkehr (Vermittlung, Lagerhaltung, Spedition), das Lohnwerk usw., auch die erhöht belastete Anzeigenübernahme. Die Gesamtlast mündet bei der großen Menge der Verbraucher, beim Volk als Ganzem, sei nun die Reihe der Überwälzungen kurz oder lang. Betrachtet man die Steuer so, so stellt sie sich als Verbrauchssteuer dar. Wie sehr diese Charakterisierung der Absicht des Gesetzes entspricht, zeigt am deutlichsten einmal das bestimmte Voraussehen einer Überwälzung bei den Vorschriften über die Vergütung (§§ 4, 20, 24) und weiter die Einführung einer Art von Ersatzabgabe beim Eigenverbrauch (§ 1 Nr. 2, § 17 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Nr. 1). Zwar unterscheidet sie sich von den sonst üblichen Verbrauchssteuern durch zweierlei: einmal pflegen diese nur bestimmt bezeichnete Gegenstände zu umfassen (Salz, Zucker, Bier, Tabak, Branntwein, Kohle usw.), wenn sich auch bei der äußeren Verbrauchssteuer, den Zöllen, ein recht umfänglicher Kreis steuerunterworfener Gegenstände ergeben kann; weiter verwenden die Verbrauchssteuern in weitem Umfange als Steuermerkmal, auf den sich der Steuersatz bezieht, Maßstäbe des Gewichts, des Raumgehalts, der Stückzahl, doch kommt, z. B. bei der Tabaksteuer, auch der Wert- und Preismaßstab durchaus vor. Der zuerst hervorgehobene Unterschied führt zur Charakterisierung der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchssteuer. Alle Umsätze, die in der Volkswirtschaft des Landes ausgeführt werden, mit wenigen Ausnahmen — die wichtigste ist die des § 2 Nr. 2 (Geld- und Kreditverkehr) —, werden einbezogen. So kann man von einer Generalakzise, in Anlehnung an ältere Beispiele der Steuergeschichte (s. 1. Kapitel, A III S. 4ff.) sprechen.

3. Von der Eigenschaft der Steuer als einer Verbrauchssteuer macht auch die Luxussteuer keine Ausnahme. Hier wird lediglich an einer Stelle der Wirtschaftsstufenfolge die Gleichmäßigkeit des Steuersatzes durchbrochen und ein erhöhter Satz genommen. Die Allgemeinheit der Umsatzbesteuerung weicht also einer Sonderbelastung bestimmt gearteter Verkäufe von bestimmt bezeichneten Gegenständen. Aber auch damit wird der Überwälzungsprozeß nicht durchbrochen, es ist nur auf einer Stufe ein besonders hoher Spesensatz aufzuschlagen. Richtig ist, daß die

Besonderheit der Verkaufsartung und des Gegenstandes die Sicherheit des Gelingens der Überwälzung beeinflußt, daß also Fälle einer Gegenwirkung von der Käuferseite durch Minderung der Nachfrage, durch Verschiebung der Nachfrage auf andere Gegenstände eintreten können. Aber grundsätzlich fließt auch hier die Steuer zum Verbraucher. Es wäre also unrichtig etwa dann, wenn die Luxussteuer beim Hersteller erhoben wird (§§ 15, 18), von einer Produktionssteuer zu sprechen in dem Sinne, als ob die Produktion belastet sein sollte, sei es, daß sich die Gewinnquote des Fabrikanten minderte, sei es, daß der Fabrikant, durch Steuereinsparung, durch sog. Abwälzung im technischen Sinne (Verbilligung des Produktionsprozesses), die Steuer hereinbrächte. Das kann eintreten, liegt aber nicht im Rahmen der Wahrscheinlichkeit und damit der Tendenz der Steuer. Auch rein steuertechnisch kann man strenggenommen nicht von einer Fabrikatsteuer sprechen, da eine solche an die Herstellung selbst oder das (rein mechanisch genommene) Verlassen der Herstellungsstätte anknüpft, während bei der Luxussteuer, vom Sonderfall der Einfuhr (§ 17 Nr. 3) abgesehen, ein Umsatz, eine Lieferung, hinzutreten muß. Die Natur der Verbrauchssteuer steht also auch bei der Luxussteuer im Vordergrund und führt auch hier zur Ersatzbesteuerung des Eigenverbrauchs (§ 17 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Nr. 1). Es handelt sich aber bei der Luxussteuer um eine besondere Art des Verbrauchs, nämlich um den Verbrauch wertvoller hauswirtschaftlicher Gegenstände. Es sollen diejenigen Kreise der Bevölkerung vorzüglich getroffen werden, die für den Ankauf von Luxusgegenständen Geld übrig haben. Geht man davon aus, daß diese Luxusgegenstände in das Vermögen der Käufer übergehen, so mag man davon sprechen, daß deren Besitz auf diese Weise — in der Form einer Kapitalisierung im Luxussteuerbetrage — belastet sei und von einer (indirekten) Besitzsteuer sprechen. Nur muß man sich klar sein, daß hier zwar das Moment der Leistungsfähigkeit hineinspielt, aber nicht ausschlaggebend ist. Die Ausgaben für Luxusgegenstände stehen in keinerlei festem oder auch nur durchschnittlichem Verhältnis zu Vermögen und Einkommen der Käufer. Gerade diese Ausgaben sind besonders stark von Liebhabereien, Verschwendungssucht, Abstellung auf äußere Wirkung, vorübergehenden Anlässen (bei Geschenken, bei Anlegung erzielter Gewinne, Thesaurierung, Gründung eines Hausstandes) abhängig. Immer aber bezeichnen sie einen Aufwand, und damit kann die Luxussteuer — zusammen mit entsprechend wirkenden direkten Belastungen des Luxusbesitzes — als Aufwandsteuer bezeichnet werden.

III. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich die Stellung der Umsatzsteuer im Steuersystem. Schließt man sich der Aufteilung der Steuern in drei große Gruppen an, je nachdem das — neben dem Vermögen — die alleinige Steuerquelle bildende Einkommen erfaßt wird: in seiner Entstehung (Erwerbs- und Verkehrssteuern), in seiner Existenz (Einkommen- und Ergänzungssteuern) oder bei seiner Benutzung (Verbrauchs- oder Verzehrungssteuern), so kann man formell die Umsatzsteuern bei der ersten Gruppe unterbringen, etwa neben den Steuern

von der Grundstücksübertragung (Grunderwerbssteuer), den Börsensteuern auf den Umsatz von Wertpapieren u. ä. und gewissen Stempelsteuern. Man wird aber der materiellen Bedeutung der Umsatzsteuer mehr gerecht, wenn man sie zu der dritten Gruppe, als allgemeinste und wichtigste Verbrauchsteuer rechnet. Begnügt man sich mit einer Zweiteilung in direkte und indirekte Steuern, so gehört die Umsatzsteuer jedenfalls zu den indirekten Steuern. Wegen der Eingliederung der Umsatzsteuer in verwaltungs- und finanzrechtlicher Beziehung vgl. unten 4. Kap. IV, S. 61f.

B. Die volkswirtschaftliche und soziale Bedeutung der Umsatzsteuer.

I. Für die volkswirtschaftliche und soziale Bedeutung der Umsatzsteuer ergeben sich aus den Darlegungen zu A die in Betracht kommenden Gesichtspunkte.

1. Zunächst ist sicher, daß es sich um eine steuerliche Belastung von größtem Umfange handelt. Die Umsatzsteuer wird auf rund 4 Milliarden Mark geschätzt: dieser gewaltige Betrag wird also aus der Volkswirtschaft herausgeholt und zwar im schließlichen Ergebnis aus dem Volkseinkommen. Da aber dieses nicht unmittelbar bei den einzelnen Wirtschaften gekürzt, sondern auf indirektem Wege getroffen wird und der Weg der Belastung über alle Wirtschaftsstufen von der Rohstofferzeugung zum Halb-, von diesem zum Fertigfabrikat, von einem Zwischenhändler zum andern, über den Großhändler, Kleinhändler zum Verbraucher führt, so ergibt sich die Notwendigkeit für alle Beteiligten, sich mit ihrer Geschäfts- und Wirtschaftsgebarung auf die Steuer einzustellen. Die Steuer erhält dadurch eine Vielfältigkeit in der möglichen Wirkung, wie keine andere Steuer. Nicht nur, weil der Kreis der steuerpflichtigen Personen so groß ist, daß nur bei der Einkommensteuer die Steuerrolle mehr Namen aufweisen wird, sondern vor allem, weil die Steuer unmittelbar in die wirtschaftlichen und geschäftlichen Beziehungen der Erwerbstätigen untereinander eingreift. Die Überwälzung der Steuer vollzieht sich durch Einrechnung in die Preise, damit wirkt die Steuer auf die Absatzmöglichkeit, beeinflußt wieder die Preiskalkulation und, wenn die Wirtschaftslage es erfordert, auch die Gewinnquote der zum Weiterverkauf oder zur Weiterverarbeitung kaufenden Kreise. Wie daraus für die Übergangszeit unmittelbare Beeinflussungen der privatrechtlichen Beziehungen eintreten können, zeigen die Vorschriften des § 46 Abs. 2—5 (vgl. die Kommentierung hierzu). Ebenso zeigen es die vielen Streitigkeiten, die zwischen Lieferer und Abnehmer, unabhängig von der Übergangszeit, über die Frage, ob eine Lieferung steuerpflichtig ist oder nicht, dauernd eintreten: der Steuerfiskus hat zwar nur mit dem Lieferer zu tun, aber für den Abnehmer ist es bei der Würdigung

der Preisangebote, die ihm gemacht werden, und angesichts der jetzt besonders häufigen Preisvorbehalte von besonderer Bedeutung, zu wissen, ob der Lieferer nicht eine Spese berücksichtigt, die sich ausschalten ließe, so daß er zu einer dem Abnehmer günstigeren Preisstellung befähigt wäre. So nehmen z. B. an den Fragen der Befreiung des ersten Umsatzes nach der Einfuhr (§ 2 Nr. 1 des Gesetzes, § 11 AusfBest.), der Befreiung der Lieferung ins Ausland (§ 2 Nr. 1 des Gesetzes, § 11 AusfBest.), des Vorrechts des reinen Handels (§ 7) nicht etwa nur der Einfuhrhändler, der Ausfuhrhändler und der Zwischenhändler berechtigtes Interesse, sondern ebenso auch der Kunde des Einfuhrhändlers, der Lieferant des Ausfuhrhändlers und der Vor- wie Nachmann des Zwischenhändlers. Der Grad der Belastung der Handelsvermittler, die Notwendigkeit einer Erhöhung der Provisionen mit Rücksicht auf die Steuer, die Frage, ob der Einkaufs- oder Verkaufskommissionär — im Gegensatz zum Agenten — nicht bloß die Provision, sondern den vollen von ihnen vereinnahmten Einkaufs- oder Verkaufspreis zu versteuern haben, berührt nicht bloß diese gewerblichen Hilfsberufe selbst, sondern selbstverständlich auch die gewerblichen Unternehmer, die sich ihrer bedienen. Beträgt die Steuer, wie bei der Luxussteuer, nicht bloß 1,5, sondern 15 v. H., so wird dieses wirtschaftliche Interesse aller — auch der nicht subjektiv steuerpflichtigen — Beteiligten am Handel mit den belasteten Waren noch viel stärker: der Ladenbesitzer muß erwägen, ob er die um 15 v. H. (richtiger um 17,647 v. H.) erhöhten Preise noch, und noch für die gleichen Mengen wie früher, bei Auswahl seines Lagers anlegen kann. Die Frage, ob ein Luxusgegenstand beim Hersteller (Fabrikanten, § 15) schon erfaßt wird oder erst im Kleinhandel (§ 21), interessiert also nicht bloß den zum Steuerzahler vom Gesetz tatsächlich Auserwählten, sondern stets beide und die dazwischen stehenden Groß- und Zwischenhändler ebenfalls. (Vgl. näheres hierüber in der Vorbemerkung zu § 15.) Wenn ferner der steuerpflichtige Hersteller (Fabrikant) die Nachfrage nach seinen Artikeln abnehmen sieht, so wird er einen Ausgleich durch billigeren Einkauf der für die Luxusfabrikate nötigen Rohstoffe und Halberzeugnisse zu erlangen suchen, so daß also eine Rückwirkung auf seine Lieferanten dieser Gegenstände eintritt, die noch stärker wird, wenn der Hersteller der Luxusartikel gar seine Produktion einstellt oder andere (etwa billigere) Rohstoffe zu verwenden sucht. Die Wirkung der Luxussteuer äußert sich aber nicht bloß nach rückwärts und vorwärts in der auf den Hersteller zu und von ihm zum Verbraucher führenden Linie, sondern auch gleichsam seitwärts: wer luxussteuerpflichtige Gegenstände herstellt, ist daran interessiert, wer denn außer seiner Branche noch in der Luxussteuerliste steht und wer nicht; fehlt ein Gegenstand, der auf ähnliche Käuferkreise, wie den eigenen, abgestellt ist, so entsteht die Gefahr der Abwanderung auf diese Gegenstände; das gleiche gilt für die Abgrenzung der luxussteuerpflichtigen und -freien Artikel derselben Warengattung. Ferner sei auf die Bedeutung der Anzeigen- (Inseraten-) und Reklamesteuer nicht bloß für die Zeitungen,

Plakatvermittler, Reklamebureaus und Annoncenexpeditionen, sondern für jeden Geschäftsmann hingewiesen (vgl. zu § 25). Ob und in welcher Form die Beherbergung in Hotels usw. erhöht besteuert wird, übt seine Wirkung in den Spesen für die Handlungsreisenden, Direktoren usw. ebenfalls für jeden Gewerbetreibenden aus. Die gesamte Wirtschaft nimmt teil an der Belastung, die durch die Besteuerung der Rechtsanwälte und Patentanwälte, jeder Art von Gutachtentätigkeit entsteht.

Die Steuer greift auch über die rein wirtschaftlichen Beziehungen hinaus und wirkt ein auf die Beziehungen von geistiger, kultureller Wertung: das zeigt der Sturm, der wegen der Einbeziehung der Kunstwerke in die Luxussteuer entstanden ist (vgl. zu § 15 II Nr. 2, § 21 Abs. 1 Nr. 2 und die Novelle vom 18. Aug. 1920, RGBl. S. 1607). Auch die Besteuerung der Privatschulen, die Gestaltung der Ausführungsbestimmungen bei den Grabdenkmälern (echtes und unechtes Material, § 48 II Nr. 11 AusfBest.), die Frage der Steuerpflicht wissenschaftlicher Vorträge (§§ 3, 4 AusfBest.; vgl. unten bei § 1 des Gesetzes), der Theater (§ 10 AusfBest.) gehören hierher. Daß auch Einwirkungen auf das kirchliche und religiöse Gebiet nicht fehlen, zeigen die Fragen der Befreiung kirchlicher und charitativer Einrichtungen, wie der Beherbergung und Beköstigung in Priesterseminaren, Knabenkonvikten, des Unterrichts in Schulen der Orden und Kongregationen (vgl. unten zu § 1 und zu § 3 Nr. 3), der Steuerpflicht der Krankenanstalten der Orden, Kongregationen und Diakonissenhäuser, der Magdalenenhäuser (vgl. unten zu § 3 Nr. 3), der Luxussteuerpflicht der Devotionalien u. dgl. m.

Auch die Wirtschaft der öffentlich-rechtlichen Körperschaften bleibt nicht unberührt, wie die eingehenden Darlegungen unten bei 1 B Vg (vgl. auch die Befreiungen in § 3 Nr. 1 des Gesetzes, § 7 AusfBest.) zeigen. Besonders kommunalwirtschaftliche und kommunalpolitische Fragen treten vielfach hervor (vgl. ebenfalls zu § 1 und § 3 Nr. 2 und Nr. 3 des Gesetzes, sowie §§ 8 u. 9 AusfBest., auch § 3 AusfBest.).

2. Ergibt sich so eine Einfügung der Umsatzsteuer und ihrer Sonderarten in alle Wechselbeziehungen des Wirtschaftsprozesses als eines wesentlichen Faktors im Wirtschaftskampfe, so kann unter allen Umständen eine wichtige Folge nicht ausbleiben, das ist die Belastung der Verbraucher in allen ihren Schichten. Die Steuer ist eine Überwälzungssteuer im reinsten Sinne und die Überwälzung endet, wie bereits dargestellt wurde, schließlich bei den Hauswirtschaften, die Gebrauchs- oder Verbrauchsgegenstände erwerben. In allen anderen Stufen der Wirtschaft erfolgt die Weiterwälzung oder ist doch möglich, entweder, indem der erhöhte Einkaufspreis auch entsprechend den Verkaufspreis steigen läßt, im Verkaufspreis oder, soweit die Gegenstände nicht verkauft werden, sondern als Produktionsmittel dienen oder, soweit es sich um Leistungen aller Art handelt, durch Einsetzung in die General- oder Spezialspesen bei Kalkulierung der Preise. Erst beim Verkauf der

Gegenstände, die in der Hauswirtschaft gebraucht oder verbraucht werden, an den Verbraucher oder bei den Leistungen, die sich an die Hauswirtschaft wenden (Arzt, Droschkenfahrt, Vermietung möblierter Zimmer usw.) endet der Überwälzungsprozeß mit der Abbürdung der ganzen angesammelten Steuerlast auf den Verbraucher. Das ist unausweichlich. In einigen Fällen mag eine „Abwälzung" der Steuer dadurch gelingen, daß technische Vervollkommnungen (z. B. die Verwertungsmöglichkeit billigerer Rohstoffe) eine Preiserhöhung unnötig machen: das ändert nichts daran, daß dann eben die Verbilligung der Herstellung nicht den Verbrauchern zugute kommt. Entsprechendes gilt von Preissenkungen aus allgemeinen wirtschaftlichen Ursachen oder infolge eines (immer nur vorübergehenden) „Verbraucherstreiks". Die Wirkung der Umsatzsteuer kann man allerdings nicht als „preistreibend" in dem Sinne bezeichnen, als ob sie ständig Anlaß zu Preisheraufsetzungen gäbe. Diese Wirkung tritt nur einmal bei der Einführung der Erhöhung (auch bei Unterstellung neuer Gegenstände unter die Luxussteuer) ein, sei es unmittelbar, wenn neue höhere Preise mit Rücksicht auf die Umsatzsteuer ausgeschrieben werden, sei es mittelbar, wenn die Einführung oder Erhöhung in eine Zeit der Preissenkung fällt und diese durch den Faktor der Steuer an einem bestimmten Punkte aufgehalten wird. In diesem Augenblick besteht auch die Gefahr einer ungebührlichen Preiserhöhung unter dem übertreibenden Vorwand der Steuerbelastung: eine Gefahr, die sich schon im Spiel der Konkurrenz alsbald ausgleicht, soweit nicht wirtschaftliche Monopole entgegenstehen. Im übrigen tritt die Steuer, nachdem sie sich eingelebt hat, als Spese für die Preisbildung noch allen sonstigen Spesen hinzu und bleibt so eine dauernde Last der Verbraucherkreise. Daß dabei eine Unterscheidung der Verbraucherkreise nach ihrer Leistungsfähigkeit nicht im einzelnen eintritt, wurde schon dargelegt. Die Wirkung wird vielmehr reguliert durch den Notbedarf des einzelnen und seiner Familie als unterster Grenze, seine Verbrauchsfähigkeit (sein Vermögen zu Ausgaben, also sein Einkommen und seine sonst ihm zur Verfügung stehenden Mittel) als oberster Grenze und innerhalb dieser Grenzen durch seine subjektive Einstellung auf alle möglichen Ausgabengelegenheiten. Sozial bleibt jedenfalls festzustellen, daß die Umsatzsteuer die Bevölkerung auf der breitesten Basis der Einzelwirtschaft, dem Verbrauche, anfaßt. Damit gehört die Umsatzsteuer zu den größten Opfern, die der Krieg dem Volke in seiner Gesamtheit auferlegt.

Wie hoch die Belastung sich beläuft, ist natürlich verschieden, je nach der Menge der Umsätze, die zwischen der Herstellung (und schon vorher der Rohstoffe) und dem letzten Verkauf liegen. Dabei ergibt sich der Belastungsprozentsatz für die einzelne Ware selbstverständlich nicht aus der Multiplizierung der Zahl der Umsätze mit $1^1/_2$ v. H., da ja die Preise für die einzelnen aufeinander folgenden Umsätze verschieden sind, sie grundsätzlich abnehmen, je weiter man den Gegenstand und seine Bestandteile zum Ursprung zurückverfolgt. Der Prozentsatz ist also nur

durch Einzeluntersuchung zu ermitteln und ist für die einzelnen Gegenstände ganz verschieden. Ein Beispiel (mit selbstverständlich unverbindlichen, nur beispielsweise eingesetzten Zahlen) mag illustrieren: Ein Hemd macht von dem Rohstoff bis zum Verbraucher folgende Verkaufsstufen durch und wird, wie folgt, Steuer bringen: 1. Verkauf von 450 g Rohbaumwolle für 10,50 M. (Steuer 0,16 M.), 2. Verkauf von dem daraus gesponnenen Garn durch den Spinner für 16 M. (Steuer 0,24 M.), 3. Verkauf daraus gewebter 3 m Hemdenstoff durch den Weber für 25 M. (Steuer 0,38 M.) und an Knöpfen und Zutaten für 1 M. (Steuer 0,02 M.), 4. Verkauf des fertig genähten Hemds durch den Wäschefabrikanten für 40 M. (Steuer 0,60 M.), Verkauf durch den Kleinhändler an die Hausfrau für 50 M. (Steuer 0,75 M.). Das Hemd trägt also insgesamt 2,15 M. = 4,3 v. H. Steuer.

Vermehren sich die Zwischenhände, so steigt natürlich die Steuer. Ebenso steigt sie, wenn die Zwischenhände große Aufschläge nehmen. Da gerade bei den Lebensmitteln diese Aufschläge — z. T. mit Rücksicht auf die Verderblichkeit der Ware — groß sind, dagegen unter Umständen bei sehr hochwertigen Gegenständen geringer, so steht der schließliche Prozentsatz in keinem sicheren Verhältnis zu dem Grade des Bedarfs, dem die Ware dient. Die Eigenschaft der Ware als Modeartikel, seine Abhängigkeit von allgemeinen Bewertungsfragen (z. B. bei Edelmetall vom Valutastande) spricht mit. Tritt beim Hersteller oder beim Kleinhandel eine Luxussteuer hinzu, so erhöht sich der Gesamtbetrag erheblich. Über die Frage, ob die Hersteller- oder die Kleinhandelsteuer mehr belastet, vgl. unten die Vorbemerkung zu § 15. Zahlen für eine durchgängige Belastung lassen sich kaum mit irgendeiner Sicherheit geben. Nimmt man als normale Umsätze an die vom Rohstoff zum Halbfabrikat, vom Halbfabrikat zum Fertigfabrikat, sodann von der Fabrik zum Großhändler, von diesem zum Kleinhändler und endlich zum Verbraucher und setzt als Steigerung des Umsatzpreises bis zum Fertigfabrikat zweimalige Verdoppelung (1 : 2 : 4) und sodann Zuschläge von 50 v. H. und 100 v. H. ein (4 : 6 : 12), so kommt man beim Ausgangspunkt von 1 M. auf 1,5 + 3 + 6 Pf., sodann 9 und 18 Pf., zusammen 37,5 Pf. = 3,12 v. H. vom Endpreise (12 M.). Das Beispiel des Hemds zeigt, daß der Prozentsatz höher ist, wenn der Gegenstand sich nicht sprunghaft verteuert, sondern der Preis in mehreren Umsätzen ziemlich gleichbleibt. Würde der Kleinhändler nicht 100 v. H. aufschlagen, sondern nur 50 v. H., der letzte Preis also nicht 12 M., sondern nur 9 M. sein, so beträgt die Gesamtsteuer 33 Pf. = 3,66 v. H. des Endpreises, sinkt der Ladenaufschlag gar auf 25 v. H., der letzte Preis also auf 7,50 M., so ergibt sich eine Gesamtsteuer von 30,7 Pf. = 4 v. H. des Endpreises. Die Verbilligung der Kleinhändler- und entsprechend auch der Großhändlerrabatte und -aufschläge läßt zwar die absolute Steuer sinken, aber nicht den Prozentsatz. Diese Zahlen sagen nun nichts über die Gesamtlast, denn bei dieser kommt es auf die absoluten Zahlen an und ihr Verhältnis zum Gesamtverbrauch. Eine

Feststellung nach dieser Richtung stößt aber auf unüberwindliche Schwierigkeiten, da man ja jeden Einkauf betrachten müßte, um den in ihm enthaltenen Steuerbetrag zu ermitteln, und alle diese Beträge dann mit der Summe der Einkaufspreise ins Verhältnis zu setzen hätte. Auch dann ergibt sich erst der Prozentsatz für den Gesamtverbrauch bei angenommener Menge und Art der Einkäufe. Es wäre weiter erforderlich, bei diesen Annahmen bestimmte Verbrauchertypen nach Einkommen und Bedürfnissen aufzustellen, um so die Wirkung für die Einkommen zu studieren. Viel Wert würde eine solche Arbeit bei der Menge der nötigen Umstellungen und bei dem Einfluß jeder Veränderung in Preisgestaltung und Umsatzfolge kaum haben. Nimmt man z. B. an, daß nach dem Ergebnis der Ermittlungen der Verbrauch durchschnittlich mit 3 v. H. belastet sei, so läßt sich eine Staffelung aufstellen, je nachdem jemand seine Ausgaben für die Verbrauchsdeckung mit seinem gesamten Einkommen bestreitet (3 v. H.) oder einen Teil zurückbehält für andere Zwecke. Da dieser Teil aber subjektiv bestimmt ist, so bleibt als greifbares Ergebnis immer nur, daß, eben bei Gleichsetzung von Notbedarf und Einkommen, dieses mit 3 v. H. belastet ist. Daher kann aber ein höheres Einkommen ebenso hoch oder noch mehr prozentual belastet sein, wenn aus ihm ein Verbrauch bestritten wird, der, auf den verbrauchten Teil des Einkommens berechnet, durch die Artung der Artikel etwa 5 oder 6 v. H. ausmacht. Die Steuer entzieht sich eben ihrer Natur nach einer sicheren Feststellung ihrer Wirkung für den Verbrauch. Nur für die Belastung des Gesamtverbrauchs und des Gesamteinkommens des ganzen Volkes ließe sich eine Zahl schätzungsweise ermitteln, sobald das Gesamtjahresaufkommen der Steuer feststeht und wenn dann der Gesamtverbrauch und das Gesamteinkommen bekannt ist und auf Grund von Erfahrungssätzen der Gesamtverbrauch in seine Artungen anteilsweise zerlegt und für jede Artung ein Durchschnittsbelastungssatz eingesetzt wird. Vielleicht führt die in § 178 AusfBest. angeordnete Statistik einmal zu solchen, gewiß nicht wertlosen Berechnungen. Einstweilen wäre jede Schätzung willkürlich.

II. Überblickt man Wesen und wirtschaftliche Wirkungen der Umsatzsteuer, so ergeben sich unschwer die **Bedenken**, die gegen die Steuer geltend zu machen sind. Sie wurden zum Teil (wenn auch nur zum geringeren) bei der Beratung des aus dem Reichstag hervorgegangenen Warenumsatzstempels erkannt und hervorgehoben, finden sich zuerst eingehender in der Begründung des ersten UStG. v. 26. Juli 1918 (vgl. den auszugsweisen Abdruck dieser Begr. unten S. 87f.) erörtert und haben bei dessen Beratung wie bei Beratung des neuen Gesetzes eine große Rolle gespielt. Im folgenden wird selbstverständlich nur auf die allgemeinen Bedenken eingegangen; soweit einzelne Vorschriften und Bestimmungen Bedenken hervorriefen, sind sie bei ihrer Kommentierung erörtert.

1. Das wichtigste Bedenken ist selbstverständlich in der eben erörterten Belastung des Verbrauchs und aller Verbraucherkreise

und der Unkontrollierbarkeit der Verteilung dieser Last zu erblicken. Dies Bedenken ist nicht zu widerlegen, kaum abzuschwächen. Raum für eine Steuer dieser Art ist eben nur vorhanden, wenn ein Zwang zu ihr nötigt. Ob dieser Zwang vorhanden ist, läßt sich nur ermessen, wenn man die Gesamtlage des Reichs überblickt. Wer glaubt, die Steuerlast durch andere, gerechter wirkende Steuern aufbringen zu können, die direkten Steuern noch für belastungsfähig — nicht nur überhaupt, sondern mit dem Ergebnis eines Mehrertrags von 4 Milliarden — hält, wird die Umsatzsteuer ablehnen müssen. Die Kenntnis der Belastungssätze und der Progressionen von Notopfer, Einkommensteuer und Erbschaftssteuer wird zu dem Ergebnis führen, daß eine weitere Schröpfung an Einkommen und Kapital bei Beibehaltung der volkswirtschaftlichen Aufgabe, die das Kapital in unserem Wirtschaftssystem hat, nicht möglich ist. Wer das Kapital grundsätzlich beseitigt wissen will, wird mit der Unabhängigen Sozialdemokratie ablehnen müssen. (Die Ablehnung durch die deutsch-nationale Volkspartei beruht auf taktischen Erwägungen und der grundsätzlichen Gegnerschaft gegen die Regierung und den Reichsfinanzminister Erzberger.) Wer diese radikale Umwälzung durch Wegsteuerung scheut, muß zur indirekten Steuer greifen und darf, da andere nicht die nötigen Beträge bringen, die „Generalakzise“ nicht verwerfen, weil sie hart auf der Bevölkerung lastet. Die finanzwissenschaftlichen Bedenken müssen hinter finanzpolitischen Erwägungen zurücktreten (das übersieht z. B. v. Tyszka in seiner Kritik im Grundriß der Finanzwissenschaft, 1920, S. 200). Es ist von großer Bedeutung, daß die sozialdemokratische Partei, als Vertreterin gerade auch der Arbeiterinteressen, sich der Pflicht, parteipolitische Erwägungen zurückzustellen, wenn die Würdigung der Gesamtlage hierzu zwingt, bewußt gewesen ist (vgl. dazu Mahnung in der Begründung zum neuen UStG. S. 27, unten S. 95, und in der Einführungsrede des Reichsministers der Finanzen Erzberger in der Sitzung, StenBer. S. 2373, Abg. Stock bei der 3. Lesung 130, Sitzung StenBer. S. 4074 D). Darauf, daß es sich dabei auch um eine parteipolitische Entschließung von großer Tragweite handelt, sei nur hingewiesen. Auch auf den Zwang, der im Friedensvertrag liegt, ist mit Recht aufmerksam gemacht worden (Abg. Braun-Franken in der 79. Sitzung StenBer. 1919 S. 2450), denn, auch wenn natürlich ein Vergleich von Steuer zu Steuer auf die Höhe der Belastung nicht in Betracht kommt, so werden doch die Ententestaaten auf die nicht ausgenutzte Belastungsmöglichkeit hinweisen, vor allem, da bereits — bisher — zwei Ententestaaten (Frankreich und Italien) die gleiche Steuerart ausgenutzt haben (vgl. 1. Kapitel C I und II, S. 26).

Es blieb danach nur die Überlegung übrig, ob und inwieweit Abmilderungen möglich seien:

a) Auf die Abmilderungen, die in jeder sachlichen Steuerbefreiung durch Minderung der Zahl der Umsätze liegt, vor allem die Bedeutung des § 7 (Privileg des reinen Handels) sei nur hingewiesen. Auf

§ 7 wird noch in anderem Zusammenhang (S. 55f.) eingegangen. Eine unmittelbare — für das Gesamtbild nicht wesentliche — Entlastung bedeuten die Befreiung der Konsumanstalten wegen des Warenrabatts (§ 2 Nr. 11, S. 270) und die Befreiung der ärztlichen und ähnlichen Hilfeleistungen, soweit die Krankenkassen sie zu bezahlen haben (§ 2 Nr. 9 des Gesetzes, § 27 AusfBest. S. 265).

b) Eine weitere Abmilderung ließe sich theoretisch dadurch erreichen, daß nicht bei jedem Umsatze im Verkaufspreis auch wieder der Einkaufspreis versteuert würde, sondern die Steuer nur auf die Werterhöhung abgestellt würde, die in der Ware seit dem letzten Umsatze eingetreten ist. Eine solche „Veredlung" hatte Wilhelm v. Siemens schon 1918 gegenüber dem damaligen Entwurf vorgeschlagen, die Regierung bezeichnete aber im Ausschuß (Ber. 1918 S. 9) den Gedanken für technisch undurchführbar. Auch 1919 ist die Anregung wiederholt worden (s. Hugo Cassirer, Berl. Tgbl. v. 24. Nov. 1919 Nr. 560). Die technische Schwierigkeit ist ohne weiteres klar: wie soll die Werterhöhung bemessen werden? Schließlich prägt sie sich im Unterschied zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis aus. Stellt man die Steuer auf diesen Unterschied ab, bedarf es nicht bloß, wie jetzt, einer Nachprüfung der Kasseneingänge, sondern auch der Unkostenkonten. Dabei wäre für jede Betriebsart festzustellen, welche Stoffe für die Fabrikate eingekauft und tatsächlich verwendet (nicht unverändert weiterverkauft) sind. Mag das alles für große Betriebe möglich sein, so versagt es zweifellos für kleinere. Weiter müßte man die Steuersätze weit höher bemessen als jetzt. Denn gerade die vielfache Belastung nur wenig veränderter Verkaufspreise bringt den hohen Ertrag. Übrigens sei darauf hingewiesen, daß die Steuer bei dem Siemensschen Vorschlage eine ihr bisher fremde Wendung zur Besteuerung aufgewendeter (geistiger und körperlicher) Arbeit — Veredlungstätigkeit — nimmt. (Vgl. auch den Vorschlag des Ersatzes der Umsatzsteuer durch eine Lohnsteuer von W. Schmidt Deutsche Wirtschaftszeitung Bd. 15, 1919, S. 1.)

c) Eine große Entlastung strebte — einem Vorgang bei Beratung des alten UStG. folgend (vgl. Ber. 1918 S. 5, 15, 48, StenBer. 1918 S. 6047, 6052; § 36 Abs. 4 altes UStG., 1. A. des Kommentars S. 116 und 226) — im ersten Stadium der Ausschußberatungen die sozialdemokratische Partei an (vgl. Ber. 1919 S. 1/2, Deutsche Allg. Z. v. 24. Sept. 1918, Abg. Stock in der 130. Sitzung StenBer. S. 4075 B), indem sie die Lebensmittel aus der Umsatzbesteuerung herausnehmen wollte. Hiergegen sprechen einmal steuertechnische Bedenken: die Erschwerung der Kontrolle aller Geschäfte, die mit Lebensmitteln und zugleich mit andren Waren handeln. Vor allem aber wäre das Aufkommen der Steuer so stark beeinträchtigt worden, daß das finanzpolitische Ergebnis in Frage gestellt worden wäre. Man wird die Lebensmittelumsätze mit gut 50 v. H. des Gesamtumsatzwertes (Ber. 1919 S. 5) ansetzen können. Die sozialdemokratische Partei hat in Konsequenz

ihrer die Umsatzbesteuerung überhaupt bejahenden Stellungnahme schließlich bei Beseitigung der im Entwurf (§§ 15ff.) vorgesehenen allgemeinen Kleinhandelssteuer (vgl. oben 1. Kap. B IV 6, S. 21) auf die Bevorrechtigung der Lebensmittelumsätze verzichtet. Im Zusammenhang mit dem Bestreben, die Lebensmittelumsätze möglichst zu schonen, steht die bereits erwähnte Teilbefreiung der Konsumvereine (§ 2 Nr. 11) und das Verbot an die Länder und Gemeinden, weitere Umsatzbelastungen einzuführen (§ 44; näheres vgl. zu diesem §).

d) In der 2. Lesung des Ausschusses (Ber. 1919 S. 50f.) trat dann die sozialdemokratische Partei mit einem Antrage hervor, der auf eine großzügige Vergütungsaktion an minderbemittelte Haushaltungen hinauslief, und, von allen Parteien schließlich unterstützt (vgl. StenBer. 1919 S. 4104), als § 14 Gesetz wurde. Der Antrag geht an sich folgerichtig von dem Grundprinzip der Umsatzsteuer, der Überwälzung, aus und will den Verbrauchern, soweit sie nach Einkommen und Familienstand minderbemittelt sind, die Last durch Vergütungen bestimmter Jahresbeträge abnehmen oder erleichtern. Es ist also der Versuch, in das System einer indirekten Steuer die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit einzufügen (vgl. allgemein zu diesem Problem W. Moll „Das Abgabenrecht im sozialen Staate der Zukunft“ 1919, S. 62f und JurW. Bd. 49, 1920, S. 519 Anm. 4). Die Vorschrift hätte bei ihrer Durchführung das Aufkommen an Umsatzsteuern um 1/2 bis 3/4 Milliarde gemindert (Ber. 1919 S. 50). Die Durchführung hätte einen überaus kostspieligen, die Behörden (und zwar wohl nicht die Umsatzsteuer-, sondern die Einkommensteuerbehörden) belastenden Apparat erfordert. Materiell wäre das Ziel nur zu einem sehr bescheidenen Maß erreicht worden, da die Einkommensgrenzen (3000, 4000, 5000 M.) nach der Entwicklung der Löhne recht knapp bemessen waren. Vor allem aber verkennt der Versuch das Wesen der indirekten Steuern. Wohl ist möglich, durch Einzelvorschriften auf die Leistungsfähigkeit in manchen Beziehungen abzustellen, aber die eintretende Belastung durch Vergütungen wieder ausgleichen, heißt, erst wollen und dann mit tätiger Reue die Tat wieder nicht geschehen machen. Man muß eben die indirekte Steuer nicht für sich allein betrachten, sondern im System des ganzen: bei der direkten Steuer muß auf Leistungsfähigkeit, Einkommen, Familienstand in einem Grade Rücksicht genommen werden, der auch die Einwirkung der indirekten Steuer auf die Preise und Verkaufmöglichkeiten mit berücksichtigt. Das harte Urteil über die Vorschrift in finanzwissenschaftlicher und steuertechnischer Beziehung in den beiden Aufsätzen von F. N. in der Vossischen Zeitung v. 30. Dez. 1919 Nr. 662 und von Oehlinger in der Süddeutschen Zeitung v. 25. Febr. 1920 Nr. 55 mit den etwas deutlichen Überschriften „Gesetzgeberischer Unfug“ und „Ein Steuerunsinn“ entbehrt nicht der Berechtigung. Die Parteien, die sich auf den Antrag gefunden hatten, haben denn auch bald eingesehen, daß sie auf dem falschen Wege waren. Auf den Antrag Blunck (Drucks. 1920 Nr. 2217) ist durch § 57 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (vgl.

145. Sitzung v. 1. März 1920, StenBer. S. 4590f.) § 14 UStG. wieder beseitigt worden (vgl. im übrigen auch zu § 14).

e) Von größerer Bedeutung ist der Ausgleich, den die Massenbelastung der Umsatzsteuer durch eine Vorbelastung gewisser Verbrauchsarten in der Luxussteuer (§§ 15 und 21) und in der erhöhten Umsatzsteuer auf Leistungen bestimmter Art (§§ 25f.) finden soll. Der Verbrauchsteuer wird hier der Charakter einer (indirekten) Aufwandsteuer gegeben (vgl. oben A II, 3 S. 39f.). Der Gedanke, dem schon die Begr. 1918 zum alten UStG. (S. 23—25) Ausdruck verlieh und der in der Begr. 1919 zum neuen UStG. (S. 33) ausgeführt wird, ist der, daß die allgemeine Umsatzsteuer als Generalakzise alle Bevölkerungskreise proportional zu ihren Ausgaben trifft, ohne die Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, und daß daraus die finanzpolitische und sozial-ethische Forderung einer Vorbelastung des „aufwendigen" Verbrauchs entsteht. Die Luxussteuer soll also die Stelle der an sich der direkten Steuer wesentlichen „Progression" vertreten. Schon bei Beratung des alten UStG. war ein stärkerer Ausbau der Luxussteuer gefordert worden (Ber. 1918 S. 5 Abs. 6, S. 32 Abs. 3, StenBer. 1918 S. 6056/7). Die §§ 21 und 27 des Entwurfs 1919 (= §§ 15, 21 des neuen UStG.) lösten das damals von der Reichsregierung gegebene Versprechen eines Ausbaues, sobald die Beendigung des Krieges die Voraussetzungen für eine steuertechnische Durchführung wieder schüfen, ein. Die sozialdemokratische Partei machte die Einfügung einer starken Vorbelastung von Luxus und Aufwand zur Voraussetzung ihrer Zustimmung des Gesetzes und setzte die Erhöhung des Steuersatzes auf 15 v. H. durch (vgl. Ber. 1919 S. 40). Über die ethische Bedeutung der Luxussteuer vgl. besonders die Rede des Abg. Burlage (Z.) bei der 1. Lesung (79. Sitzung, StenBer. 1919 S. 2423). Näheres vgl. unten in der Vorbemerkung zu § 15.

2. Das Grundprinzip der Umsatzsteuer liegt in der Überwälzung. Die Steuer ist also nicht darauf berechnet, daß sie der Gewerbetreibende als Steuerzahler eben aus seiner Gewinnquote (Kapital-, Grundrente, Unternehmergewinn) bestritte. Es wurde schon oben (A I S. 35) ausgeführt, daß der Steuermaßstab des Umsatzes für eine Gewerbesteuer ganz ungeeignet wäre. Es fragt sich, ob die Gefahr vorliegt, daß die Überwälzung in einer größeren Menge von Fällen oder allgemein bei ungünstiger Lage des Wirtschaftskampfes für den Lieferer nicht gelingt. Würde das eintreten, so würde eine Erdrosselung des Gewerbes die Folge sein können. In der Begründung zum alten UStG. 1918 (S. 15, vgl. auch unten S. 87) finden sich noch Ausführungen, die auf eine Rechtfertigung des Steuersatzes (damals 0,5 v. H.) aus der Erwägung heraus abzielen, daß er nicht so hoch sein dürfe, um bei Mißlingen der Überwälzung schließlich für den Gewerbetreibenden unerträglich zu sein. Auch im Entwurf zum neuen UStG. wurde zwar ein Steuersatz von 1 v. H. noch für erträglich gehalten, im übrigen aber vorgezogen, ein noch weiter nötiges höheres Aufkommen aus der Umsatzsteuer durch Vorbelastung des letzten Umsatzes an den Verbraucher

(§§ 15 f. des Entwurfs, Begr. 1919 S. 27) zu erreichen, weil man dadurch hoffte, die Gefahren des Überwälzungskampfes abzuschwächen. Indem die Nationalversammlung diese Differenzierung strich und den Steuersatz allgemein auf 1,5 v. H. festsetzte, ging sie von der Auffassung aus, daß die Überwälzungstendenz sich in aller Regel mühelos durchsetzen würde und eine Gefährdung der unmittelbaren Belastung der Gewerbebetriebe mit diesem Satze nicht bestände. In einigen Fällen spielt aber das Bedenken einer Existenzgefährdung der Gewerbebetriebe eine besondere Rolle und hat zu Erörterungen und zum Teil zu bestimmten Vorschriften Anlaß gegeben.

a) Der Zwischenhandel arbeitet, besonders bei Massengütern, mit oft sehr kleinen Gewinnaufschlägen („Provisionen", „Rabatten"). Muß er vom Gesamtentgelt des einzelnen Umschlages 1,5 v. H. zahlen, so könnte der Steuerbetrag sehr wohl seine Gewinnquote erreichen, wenn ihm die Überwälzung nicht gelingt. Müßte er aber, um diese durchzuführen, seine Gewinnquote erhöhen, so ist die Gefahr vorhanden, daß er ausgeschaltet wird, indem sein Lieferer (etwa der Fabrikant) und sein Abnehmer (etwa ein Kleinhändler oder ein Großhändler mit eigenem Lager) unmittelbar miteinander in Verbindung treten. Die Zwischenhändler sind aber jedenfalls auf weiten Gebieten des Warenhandels von volkswirtschaftlich nicht unwesentlicher Bedeutung, indem sie einen Teil des Risikos übernehmen, Warenvorräte und Warenbedarf durch ihre Sachkenntnis einander annähern, die Preise regulieren usw. Es ist daher schon bei dem Warenumsatzstempelgesetz von 1906 bei seinem nur bescheidenen Steuersatze von 0,1 v. H. für erforderlich gehalten worden, den Zwischenhandel, der sich nicht durch Übertragung in Natur vollzieht, von der Steuerpflicht zu befreien (WUStG. Ergänzung zur TNr. 10). Die Vorschrift ist in § 4 des alten UStG. 1918 fortgebildet worden und in § 7 in verbesserter Form in das neue UStG. übergegangen. Die Vorschrift kommt in weitem Umfange auch Genossenschaften (Ein- und Verkaufs-) und Syndikaten (Kartellen) zugute. Näheres über dieses Vorrecht des „reinen Handels" vgl. unten zu § 7.

b) Ein weiteres Bedenken besteht für die sog. Handelsvermittler, d. h. die selbständigen Gewerbetreibenden, die weder als Eigenhändler noch als Kommissionäre Waren umsetzen, sondern nur den Umsatz anderer durch ihre Hilfe vermitteln. Es handelt sich also um Agenten, Makler u. ä. Sie sind mit ihren Provisionen, Courtagen usw. umsatzsteuerpflichtig. Die Sätze sind dabei häufig durch Handelsbräuche oder Gewohnheiten, vielfach auch durch feste Verträge festgelegt und bestehen meist in Prozent- oder Promillesätzen der vermittelten Umsätze. Es ist denkbar, daß die Heraufsetzung der Vermittlungssätze zur Überwälzung der Steuer nicht immer oder doch (bei Inkrafttreten des Gesetzes) nicht rechtzeitig gelingt. Im allgemeinen wird hier allerdings bei längerem Bestehen der Steuer die Höhe der Sätze sich dem Bedürfnis von selbst allmählich anpassen. Auch ist zu bedenken, daß gerade in der Kriegs- und Nachkriegszeit die früher

üblichen Prozent- und Promillesätze vielfach überschritten worden sind und Handelsbräuche nicht mehr mit der Festigkeit, wie vor dem Kriege, entgegenstehen. Ferner sind die Preise ja gegenüber früher um das Vielfache gestiegen und damit auch die absoluten Beträge der Vermittlungsgebühren. Eine Herausnahme der Handelsvermittler oder ihre Begünstigung würde zudem die im neuen UStG. voll durchgeführte Gleichstellung aller geschäftlichen Leistungen bei der Umsatzsteuer wieder durchbrechen und erscheint angesichts der Ausdehnung auch auf die freien Berufe vollends unvertretbar. Die Nationalversammlung hat daher (vgl. Ber. 1919 S. 44) eine Vorschrift zugunsten der Handelsvertreter nicht eingefügt.

c) Schwierigkeiten begegnet die Überwälzung da, wo Höchstpreise die Lieferer an bestimmte Preise binden. Sind diese Höchstpreise, wie das praktisch meist der Fall ist, zugleich Mindestpreise, d. h. wurden sie eben bisher stets genommen, so daß ein spatium für eine Steigerung nicht bleibt, so wird durch sie die Überwälzung tatsächlich gehemmt, denn die Höchstpreisvorschrift verbietet jede weitergehende Forderung, zudem untersagt § 13 (s. diesen), neben dem Preis etwa den Steuerbetrag getrennt in Rechnung zu stellen. Soll der Überwälzung also kein Hindernis im Wege stehen, so müssen die Höchstpreise unter Berücksichtigung der Spese Umsatzsteuer, und zwar bei der Erhöhung des Steuersatzes erneut nachgeprüft und erforderlichenfalls erhöht werden. Schon bei Beratung des alten UStG. (Ber. 1918 S. 83f.) hatte die Reichsregierung zugesagt, eine Nachprüfung der Höchstpreise anzuregen, bei Beratung des neuen UStG. (Erklärung des Regierungsvertreters in 2. Lesung 131. Sitzung StenBer. 1919 S. 4099 A) ist diese Zusage wiederholt worden. Das gleiche gilt von den Preisfestsetzungen bei Zwangsleistungen auf Grund des Friedensvertrages. Wegen der Ausführung vgl. zu § 13 und zu § 46 Abs. 5 des Gesetzes (s. auch § 29 Nr. 3 AusfBest.).

Ähnlich liegt der Fall bei sog. Markenartikeln, d. h. Waren, für die der Fabrikant dem Kleinhändler den Kleinhandelspreis vertraglich vorgeschrieben hat. Hier bedarf es einer Neufestsetzung dieser Vertragspreise (vgl. § 29 Nr. 3 AusfBest. und unten zu § 13 des Gesetzes).

d) Während große Unternehmer sich auf die Steuer einstellen werden, besteht die Gefahr, daß es bei den Handwerkern nicht ohne Übergangssorgen abgehen wird. Es liegt das in erster Linie an der ungünstigen Lage, in der sich der Handwerksstand — von gewissen Zweigen (Bäcker, Metzger, z. T. auch Schneider) abgesehen — befindet und an der aus der Art der Beschäftigung und der kaufmännischen Unbildung hervorgehenden Schwerfälligkeit der Geschäftsgebahrung. Besonders mißlich ist, daß viele Handwerker auch Luxusgegenstände herstellen, zuweilen sogar nebeneinander solche, die unter die Kleinhandels- und solche, die unter die Herstellersteuer fallen und daß sie die Gegenstände selbst zu Kleinhandelspreisen verkaufen, dabei aber häufig nicht bloß selbst hergestellte, sondern auch zugekaufte, und

daß sie endlich in besonderem Grade mit den steuerlich oft schwer abgrenzbaren Reparaturen (vgl. zu § 5 und zu § 15) befaßt sind. Die Buchführung macht ihnen Schwierigkeiten. Mißgriffe in der Eingliederung der Gegenstände und Arbeiten können zur Steuerpflicht ohne entsprechende Gestaltung der Preise führen. Dazu kommt, daß die Handwerker, vor allem ältere, noch nicht an die hohen Preise und die daraus sich regelnden großen Tageslosungen sich gewöhnt haben mögen, daß ihnen Bankverbindungen fehlen, Rückstellungen fremd sind, und nach Ablauf der Steuerabschnitte ihnen nicht selten das Geld für die — besonders bei der Luxussteuer hohen — fälligen Steuern fehlen kann. Diese Bedenken sind ein Grund für die Herausnahme der im Entwurf allgemein vorgesehenen Kleinhandelssteuer (Entwurf 1919 §§ 15 ff.) gewesen und haben auch sonst eine wesentliche Rolle bei den Beratungen gespielt (Ber. 1919 S. 2 Abg. Wetzlich StenBer. 1919, 2. Lesung, S. 4082 C, 4100). Als Gegenwirkungen gegen die Gefahren kommen die Möglichkeit der Pauschalierungen und der Pauschnormalsätze (vgl. unten zu § 33 Abs. 1), Erleichterungen in der Buchführung (vgl. zu § 31 des Gesetzes und § 90 AusfBest.) und eine Abkürzung der Steuerabschnitte (§ 33 Abs. 2 des Gesetzes, § 138 AusfBest.) in Betracht. Vor allem aber bedarf es der Fachberatung, die sich hauptsächlich der Reichsverband des Deutschen Handwerks und seine Glieder (Handwerkskammern, Innungsausschüsse usw.), angelegen sein läßt. Vgl. weiter zu e.

e) Was für die Handwerker gilt, ist in vieler Beziehung für alle kleineren Betriebe von Bedeutung, also auch für die kleineren Landwirte, für kleinere Ladenbesitzer u. ä. Für sie liegt in der Ungewandtheit in kaufmännischer Geschäfts- und Buchführung und im Geldverkehr und in der Vielgestaltung ihrer Geschäfte eine Erschwerung der richtigen Durchführung der Überwälzung. Müßten sie die Steuer selbst tragen, so würde sie nicht selten in ihr Existenzminimum eingreifen. Von den zum Ausgleich vorgeschlagenen Maßnahmen haben zwei keine Berücksichtigung gefunden: 1. die Einführung (oder die Beibehaltung des im alten UStG. 1918 enthaltenen) Umsatzminimums und 2. die Staffelung der Steuersätze. Beide Maßnahmen haben schon bei der Beratung des alten UStG. 1918 eine Rolle gespielt. Damals sind — bereits im Entwurf (Entwurf 1918 § 3 Nr. 4, Begr. 1918 S. 32) — Betriebe bis zu 3000 M. Umsatz von der Besteuerung ausgenommen worden; wesentlich allerdings aus steuertechnischen Gründen, wenn auch die Frage einer Bevorrechtigung der kleinsten Betriebe nicht ohne Einfluß gewesen ist (vgl. Ber. 1918 S. 20; Gutachten des RFH. 28 v. 4. April 1919, Bd. 2 S. 122, Amtl.Mitt. S. 190). Im neuen Entwurf (Entwurf 1919 § 3, Begr. 1919 S. 29 letzter Abs.) fehlt ein Umsatzminimum, weil hier schärfer als bisher der Charakter der Umsatzsteuer als einer Verbrauchsabgabe herausgearbeitet ist und es — vgl. oben S. 35 — vom Standpunkt des Verbrauchers grundsätzlich gleichgültig sein muß, ob die Waren von einem großen oder einem kleinen Unter-

nehmer bezogen wurden. Außerdem liegt in einem Umsatzminimum die Gefahr einer Bevorrechtigung ländlicher Unternehmer (Ber. 1919 S. 10 und S. 47), auch schützt ein — notwendig gering bemessenes — Umsatzminimum nicht vor Belästigungen, da sein Vorliegen ja doch nachzuprüfen ist. Es ist deshalb bei dem Wegfall des Umsatzminimums geblieben. Nur für diejenigen Zwergbetriebe, die auf der Grenze zwischen Unternehmer und Arbeiter stehen, die (rechtlich selbständigen) Hausgewerbetreibenden ist, sofern sie keine Arbeiter beschäftigen, zwar nicht im Gesetz selbst, aber in § 1 AusfBest. eine Ausnahme vorgesehen worden (vgl. zu § 1 B II 2 c δ S. 151). — Wegen der Frage der Staffelung vgl. oben S. 35. Die Staffelung ist bei Beratung des alten UStG. 1918 bereits stark umstritten gewesen (Ber. 1918 S. 9, 15) und war es auch bei Beratung des neuen Gesetzes (Ber. 1919 S. 10). Auch hier hat sich aber die richtige Erkenntnis des Grundprinzips der Verbrauchssteuer durchgesetzt und die Überzeugung, daß eine Staffelung der Umsatzsteuer ihren Hauptvorteil, die Gleichmäßigkeit und Einfachheit, nehmen würde. (Wegen der Durchbrechung dieses Grundsatzes bei der Anzeigensteuer vgl. unten zu § 25.)

Als Hilfen für die kleinen Betriebe kommen im übrigen dieselben, wie die zu c genannten in Betracht: Pauschalierung (vgl. Ber. 1919 S. 10; unten zu § 33 Abs. 1; § 148 AusfBest.), Erleichterung in der Buchführung (§ 31 des Gesetzes, § 90 und, für Landwirte, § 91 Ausf.-Best.; wegen des Eigenverbrauchs vgl. unten zu § 1 Nr. 2), Kürzung der Steuerabschnitte (vgl. zu § 33 Abs. 2 des Gesetzes und § 138 AusfBest.). Vgl. weiter auch hier zu 4 (S. 55).

f) Besondere Gefährdung kann bei dem hohen Satze der Luxussteuer von 15 v. H. bestehen. Die dadurch erforderliche Preiserhöhung (um 17,647 v. H., vgl. § 28 AusfBest.) kann zu einer Absatzstockung führen. Die Frage hängt zusammen mit der Rechtfertigung der Luxussteuer überhaupt, der Unbestimmtheit des Begriffes Luxus, der Schwierigkeit der gerechten Auswahl und Abgrenzung der Luxusgegenstände. Die Gefahr ist um so geringer, je mehr einmal die Luxusindustrie vor allem Ausfuhrindustrie ist und je besser es weiter gelingt, die Abgrenzung gegenüber den luxussteuerfreien Gegenständen sowohl der gleichen Branche wie zu anderen in der Bewertung gleichartigen Branchen durchzuführen; näheres über diese Frage s. Vormerkung zu § 15.

g) Wegen der mit den hier erörterten Bedenken der Überlastung und des Mißlingens der Abwälzung zusammenhängenden Fragen bei den sog. freien Berufen (Rechtsanwälten usw.) s. unten zu § 1 (wegen der bildenden Künstler auch zu § 21 Abs. 1 Nr. 2). Wegen der Anzeigensteuer (Staffelung!) vgl. zu § 25 Abs. 1 Nr. 1 und § 27.

3. Besondere Berücksichtigung verdient der Außenhandel. Bei der Bedeutung, die eine Entwicklung des Ausfuhrhandels für die wirtschaftliche Wiedererholung Deutschlands hat, erscheint es bedenklich, daß deutsche Waren durch ihre Belastung mit Umsatzsteuern auf dem

Auslandsmarkt konkurrenzunfähig werden könnten. Daher ist in erster Linie die Ausfuhr frei. Bestrebungen bei den Beratungen, diese Befreiung mit Rücksicht auf den damaligen Valutastand und den sog. Ausverkauf Deutschlands fallen zu lassen, sind glücklicherweise nicht durchgedrungen: eine solche Ausfuhrbelastung gehört jedenfalls nicht in ein auf längere Dauer bestimmtes Gesetz und mag eine besondere Regelung (Ausfuhrabgabe) finden. Die Befreiung der Ausfuhr selbst hindert aber nicht daran, daß die Waren unter allen Umständen — außer wenn es sich etwa um in Deutschland gewonnene und unmittelbar ausgeführte Rohstoffe handelt (auch dann sind wenigstens die Produktionsmittel, Maschinen, Geräte, Fabrikgebäude belastet) — durch die Umsatzsteuer im Preise erhöht ins Ausland gelangen: denn die Ware oder die bei ihrer Herstellung verwendeten Bestandteile, Rohstoffe und Halberzeugnisse, haben vor ihrer Ausfuhr bereits Umsätze erfahren und damit sind Steuern mehrfach in die Preise übergegangen. Die Begründung (Begr. 1919 S. 31) hatte hieraus hergeleitet, daß ein zu hoher allgemeiner Steuersatz (noch über 1 v. H.) vermieden werden sollte und die Hauptsteuerlast besser auf den letzten — bei der Ausfuhr freien — Umsatz zu legen sei (vgl. auch die Regierungserklärungen in den Ausschußberatungen Ber. 1919 S. 5 unten). Wenn man trotzdem allgemein auf 1,5 v. H. gegangen ist, so glaubte man einen genügenden Schutz im Stand der Valuta zu haben, konnte auch auf gleichartige Steuerbelastungen im Ausland (Frankreich, Österreich, Tschecho-Slowakei, Ungarn; z. T. auch Amerika und Kanada) hinweisen. Abschwächungen erfährt das Bedenken in der Bevorrechtigung des Ausfuhrhändlers (§ 4, vgl. dazu und zu § 2 Nr. 1; S. 300 und S. 220) und der Ausfuhrluxusindustrie (vgl. zu § 19 und zu § 2 Nr. 1). Heranzuziehen sind auch die Vorschriften über den Veredlungsverkehr (vgl. auch zu § 2 Nr. 1 und § 17 Nr. 3).

Wegen der — auf anderem Gebiete liegenden — Fragen einer Gefährdung des Einfuhrhandels vgl. zu § 2 Nr. 1 (S. 226).

4. Wohl den weitesten Umfang hat bei der Erörterung beider Umsatzsteuergesetze die Frage der Gefahr der B e t r i e b s k o n z e n t r a t i o n und der dagegen möglichen Maßnahmen eingenommen. Die Belastung mit Umsatzsteuer wird um so geringer, je mehr Umsätze gespart werden: das führt nicht nur zu einer Ausschaltung des Zwischenhandels, sondern kann auch zur Folge haben, daß in noch größerem Umfange gemischte Betriebe entstehen. Darin wird weniger dann eine wirtschaftliche Gefahr zu erblicken sein, wenn die Zusammenfassung aufeinanderfolgender Be- und Verarbeitungsprozesse zugleich dem technischen Fortschritt dient oder auf räumlichem Zusammenhang beruht. Da aber Umsatz ein Rechtsbegriff ist, die Steuer wegfällt, sobald sich nicht selbständig je ein Lieferer und Abnehmer gegenüberstehen, so genügt schon eine bloße B e s i t z k o n z e n t r a t i o n , d. h. eine juristische Zusammenfassung von aufeinander folgenden Betriebszweigen. In beiden Fällen bedeutet die Besitz- und Betriebskonzentration eine Ausschaltung

wirtschaftlich bisher selbständiger Existenzen, also einen Verlust besonders vom Standpunkt der Mittelstandspolitik —, während vom Standpunkt der sozialdemokratischen Partei die „Mittelstandsretterei" (Abg. Kraetzig StenBer. 1919 S. 4101 D) abgelehnt wird. In der Tat kommt es auf die Stellungnahme zum gesamten Wirtschaftssystem an, ob und inwieweit man in einer Zusammenfassung bestimmter Produktionsstufen und auch in einer Stärkung der Widerstandsfähigkeit eines Unternehmens durch Sicherung des Besitzes am Bezugs- oder Absatzgebiet einen Mangel oder einen Vorteil sehen will. Auch kann man Zweifel haben, ob die Ersparung der Umsatzsteuer tatsächlich als genügender oder ausschlaggebender Anlaß für solche Konzentrationen in Betracht kommt, ob nicht andere wirtschaftliche Gründe — Streben nach Ersparung sonstiger Spesen und nach rationeller Wirtschaft, nach Marktbeherrschung — viel zwingender sind.

Bei der Beratung des alten UStG. 1918 hat sich besonders der Zentrumsabgeordnete Irl (Ber. 1918 S. 51, 65; StenBer. 1918 S. 6056) für eine Vorschrift gegen die Betriebskonzentration eingesetzt, und zwar schlug er vor, bei gemischten Betrieben auch die „Innenlieferungen", also die Abgaben von Halberzeugnissen von einem Betriebszweig zum andern, zu besteuern. Sein Bestreben ging dabei vor allem dahin, selbständige Handwerker zu schützen, also Vereinigungen von Tischlerei und Polsterei u. ä. zu treffen. Der Gedanke wurde dann von freisinniger Seite aufgenommen und zu einer umfassenden Innenbesteuerung gemischter Betriebe, also insbesondere auch derjenigen der Großindustrie (Bergwerk — Hütte — Stahlwerk — Maschinenfabrik; Spinnerei — Weberei — Wäschefabrik usw.) ausgebaut: der Antrag Gothein (als § 6 a; StenBer. 1918 S. 6052—56) führte zu dem § 7 des alten UStG., der wie folgt lautete:

§ 7. (1) Besteht ein Unternehmen aus mehreren verschiedenartigen Betrieben, von denen der eine in ihm hergestellte Gegenstände an den anderen liefert, so ist diese Lieferung, wenn sie hunderttausend Mark jährlich übersteigt, umsatzsteuerpflichtig; dabei gilt als Entgelt derjenige Betrag, der am Orte und zur Zeit der Lieferung von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflegt.

(2) Die näheren Voraussetzungen dieser Steuerpflicht bestimmt nach Anhörung der öffentlich-rechtlichen Berufsvertretungen der Bundesrat. Er kann für bestimmte Fälle ganz oder teilweise von dieser befreien.

(3) Die Bestimmungen des Bundesrats treten außer Kraft, soweit es der Reichstag verlangt.

Das Reichsschatzamt — später Reichsfinanzministerium — hat die Aufgabe einer praktischen Durchführung der Vorschrift zu lösen versucht (Ber. 1919 gibt die hierzu gemachten eingehenden Ausführungen nicht wieder; vgl. aber die Ausführungen des Regierungsvertreters in der 2. Lesung StenBer. 1919 S. 4103): die Lösung hat sich als

steuertechnisch unausführbar erwiesen: es fand sich weder eine technisch mögliche Unterscheidung zwischen den Betriebszweigen, deren Belieferung die Vorschrift fingieren will, noch eine Möglichkeit, für die an Stelle der Preise tretenden Bewertungen der Abgaben sichere Normen festzulegen. Trotz der Versuche in 2. Lesung, eine ähnliche Vorschrift wieder in das neue Gesetz einzufügen (Antrag Arnstadt Drucks. 1919 Nr. 1782, bes. Abg. D. Mumm StenBer. 1919 S. 4102; dagegen außer dem Regierungsvertreter die Vertreter der Sozialdemokraten, Demokraten, des Zentrums StenBer. 1919 S. 4101—4), blieb es bei dem Verzicht auf die Innenbesteuerung. Vgl. zu dem wirtschaftlich sehr interessanten Versuch des § 7 altes UStG. die 1. A. dieses Kommentars S. 117f., ausführlich Popitz „Die Umsatzsteuer als Faktor der Betriebs- und Besitzkonzentration" JurW. Bd. 48 (1919) S. 791f. Ferner zur Kritik Behrens Voss. Ztg. v. 17. Juli 1919 Nr. 358 und — z. T. für eine ähnliche Vorschrift — der bereits (oben S. 48) erwähnte Aufsatz von H. Cassirer Berl. Tgbl. v. 24. Nov. 1919 Nr. 560.

Wegen der Durchführung des Grundsatzes der juristischen Einheit des Unternehmens für die Umsatzbesteuerung (Frage der objektiven Selbständigkeit) vgl. unten zu § 1; ebenso zu der hiermit zusammenhängenden Frage der Besteuerung bei Vereinigung von Fabrikation und Ladengeschäft, die besonders bei Luxusgegenständen wesentlich ist (vgl. hierzu auch Ber. 1919 S. 49/50 und unten Vorbemerkung zu § 15).

5. Die behandelten vier Hauptbedenken erschöpfen nicht die Fülle der Probleme, die in der Umsatzsteuer und ihren Sondersteuerarten liegen und die, je nach der Stellungnahme zu ihnen, zu Bedenken gegen die Steuer Anlaß geben oder denen durch Sonderregelungen möglichst Rechnung zu tragen ist. Besonders bei den Sondersteuern (Luxussteuer, Anzeigensteuer, Beherbergungssteuer) spielen die Wirtschaftsfragen jeder Branche in das Gesetz hinein. Es sei nur ganz beispielsweise auf Probleme wie die Rückwirkungen der Besteuerung von Luxusgegenständen auf die Kunst und die Lage der Künstler, die Behandlung der fabrizierenden Unternehmen mit eigenen Ladengeschäften, die Unterscheidung zwischen handgefertigter und maschinell hergestellter Spitze und Stickerei, die verschiedene Behandlung der Seiden- und Sammetsorten, die Einwirkung der Trinkgelderablösung auf die Höhe des Steuerbetrages u. ä. hingewiesen. Bei der Kommentierung der einzelnen Vorschriften ist, soweit möglich, auf die Fragen eingegangen worden.

Drittes Kapitel.

Die Einwirkung der Umsatzsteuergesetze auf Steuerrecht und Steuertechnik.

I. Das alte UStG. 1918 brachte eine Reihe von steuertechnischen und steuerrechtlichen Neuerungen, die von Bedeutung für die weitere Entwicklung gewesen sind. Sie sind zum großen Teil im neuen UStG. 1919 nicht oder nicht vollständig wiederzufinden, da sie in die AO. ganz oder teilweise übergegangen sind. Das Umsatzsteuerrecht kann aber für sich in Anspruch nehmen, in wesentlichen Punkten Vorläufer dieser ersten grundlegenden Regelung des allgemeinen Steuerrechts gewesen zu sein. Es handelt sich um folgende Gesichtspunkte:

1. Die Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht. § 15 des alten UStG. 1918 stellte zum erstenmal in der Steuer- und überhaupt in der Gesetzgebung eine unter Zwang gestellte Verpflichtung, Buch zu führen, für einen großen Kreis von Steuerpflichtigen auf. Die Buchführungsvorschriften der Sonderverbrauchssteuergesetze (vgl. z. B. § 33 BierStG., § 5 TabakStG. usw.) und der Gewerbepolizeigesetze beschränkten sich auf bestimmte Gewerbe. Das Handelsgesetzbuch verpflichtet nur Vollkaufleute und ist insofern eine lex imperfecta, als Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Buchführungspflicht nur im Falle des Bankerotts eintreten. Das UStG. führte die Buchführungspflicht nunmehr für alle selbständigen Erwerbstätigen, Kaufleute, Gewerbetreibende, Handwerker, Landwirte, ein. Die Vorschrift geht in ihrer Bedeutung weit über das Steuerrecht hinaus und ist von größter Wichtigkeit für die Förderung einer systematischen Wirtschaftsführung. Die Vorschrift findet sich jetzt in § 31 des neuen UStG. 1919, nunmehr auch für die freien Berufe, ist aber zum Teil auch in die AO. (§§ 162 ff.) übergegangen.

2. Die Steueraufsicht über die Steuerpflichtigen, auch abgesehen vom Veranlagungsverfahren. § 31 des alten UStG. unterstellte alle Steuerpflichtigen, damit also nahezu alle selbständigen Erwerbstätigen der „Prüfung und Aufsicht". Diese Rechtseinrichtung, die ein über die allgemeinen Staatsbürgerpflichten hinausgehendes Gewaltverhältnis darstellt, hat zwei Quellen, einmal die Revisionsrechte, wie sie in den Sonderverbrauchssteuern (Aufsicht über Brauereien, Brennereien, Zuckerraffinerien usw.) vorgesehen sind und weiter das bei den Stempelsteuern übliche Prüfungsverfahren. Das neue besteht in der die ganze Wirtschaft umfassenden Verallgemeinerung. Die Vorschriften sind jetzt zum größten Teil in die AO. (§§ 195 f.) übergegangen; vgl. § 32 des neuen UStG.

3. Die Auskunfts- und Vorlegungspflicht nicht bloß der Steuerpflichtigen, sondern auch dritter Personen. § 21 alten UStG. 1918 enthält zwar nur eine Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen — auch das schon eine Pflicht, die z. B. das preußische Einkommensteuerrecht nicht in dieser Allgemeinheit kannte, — § 31 ermöglichte aber auch die Heranziehung von Schriftstücken dritter Personen und § 17 Abs. 2 des Entwurfs 1918 (Begr. S. 413) hatte eine vom Reichstag allerdings gestrichene (Ber. 1918 S. 24, 53, 78, StenBer. 1918 S. 6059—61) Auskunftspflicht der Angestellten vorgesehen. Diese Entwicklung hat in der AO. zu der ganz allgemeinen Auskunfts- und Vorlegungspflicht aller Personen geführt (§§ 177 ff.).

4. Die Mitwirkung der Fachverbände und Interessenvertretungen und ihrer Beauftragten bei der Veranlagung und der Steueraufsicht. Sie findet sich zuerst im § 31 des alten UStG. (vgl. Ber. 1918 S. 26/7 und Popitz „Die Selbstverwaltung der Steuerpflichtigen" im roten „Tag" v. 4. Juni 1918 Nr. 128 S. 4). Auch diese Vorschrift hat, verallgemeinert, nunmehr in der AO. (§ 177 Abs. 3) ihre Stelle gefunden. Der zugrundeliegende Gedanke einer steuerlichen Selbstverwaltung der fachlich (in „Gilden") zusammengeschlossenen Steuerpflichtigen ist sicher ausbaufähig. (Vgl. die Gedanken der Planwirtschaft von W. v. Möllendorf und Wissel, W. Rathenau, Georg Bernhard, des Gildensozialismus vom Grafen H. Keßler).

5. Die Sonderstellung des Schätzungsverfahrens durch besondere Rechtsmittel usw., wie sie § 22 des alten UStG. 1918 vorsah und § 210 AO. weiter ausbaut.

6. Die Verzinsungspflicht auf seiten des Steuerpflichtigen wie des Steuerfiskus; § 24 Abs. 2 und § 23 Abs. 3 des alten UStG., jetzt § 37 Abs. 2 des neuen UStG. und §§ 104, 128 ff. AO.

7. Hinzuweisen ist ferner auf die weitgehenden Delegationen, die schon das alte UStG. 1918 (§ 2 Nr. 1, § 2 Nr. 3, § 3 Nr. 2, § 6 Abs. 3, § 7 Abs. 2, § **11**, § 15, § 16 Abs. 3, § 17 Abs. 7 und 8, § 20 Abs. 1 S. 3, § 24 Abs. 3, § 25 Abs. 2, § 27, § 28 Abs. 1—3, § 34 Abs. 3 S. 1 u. 2, § 36 Abs. 2, § 36 Abs. 4, § 37, § 40 Abs. 4, § 41) kannte und wie sie auch im neuen UStG. 1919 (§ 2 Nr. 1, § 2 Nr. 3, § 2 Nr. 11, § 3 Nr. 3, § 8 Abs. 9, § 9 Abs. 3, § **16**, § 18 Abs. 3, § 19 S. 4, § 20, § 21 Abs. 2, § 22 Abs. 2, § 24, § 31 Abs. 1 und Abs. 4, § 33 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 4, § 35 Abs. 3, § 38 Abs. 2, § 39 Abs. 2, § 45) zu finden sind. Diese Delegationen beziehen sich nicht bloß auf formelle Regelungen, sondern in weitem Umfange auf materielles Recht. Eine Delegation zur materiellen Rechtsetzung findet sich, soweit ich sehe, auf steuerrechtlichem Gebiete zuerst in § 66 Abs. 2 Nr. 1 des Zuwachssteuergesetzes vom 14. Februar 1911. Diese Vorschrift ist damals von Strutz angefochten worden, der sich auch gegen die Vorschriften des alten UStG. 1918 gewendet hat. Es ist unzweifelhaft richtig, daß die Befugnis, allgemeine Gebote und Verbote aufzustellen, vor allem auf dem Gebiete steuerlicher Belastung, in erster Linie Sache der Volksvertretung sein muß. Andrerseits besteht die Gefahr, daß schwierige wirtschaftliche Einzelfragen in der

Volksvertretung bei der Art, wie sie, vor allem in Deutschland, arbeitet, nach Zufallsmehrheiten oder in Kompromissen gelöst werden, daß ferner eine Festlegung erfolgt, wo die Verhältnisse noch nicht zu übersehen sind und sich im Flusse befinden. Hier scheinen Delegationen durchaus am Platze. Ausländische Gesetze kennen sie meist in größerem Umfang, als die deutschen. Neben der Delegation kommen auch Billigkeitserlasse in Betracht: § 37 des alten UStG. 1918 sah die Befugnis hierzu auch zu allgemeiner Regelung vor und § 108 Abs. 2 AO. bildet jetzt die Grundlage zu solcher allgemeinen, vom Gesetz abweichenden Regelung zur Beseitigung von Härten. (Vgl. über den Billigkeitsgrundsatz und die Verbindung mit dem Schätzungsverfahren Alfred Friedmann, „Wie soll sich der Vorstand einer Aktiengesellschaft bei der Steuererklärung zum Notopfer verhalten?" Berlin 1920 S. 76f.)

II. Hervorzuheben ist ferner, daß die Umsatzsteuer, so unvollkommen die systematische Gliederung des alten wie des neuen UStG. sein mag (vgl. 4. Kap. III S. 64), doch auch auf rechtlichem Gebiete schöpferisch gewesen ist. Die Umsatzsteuer hat sich, jedenfalls in Deutschland, aus dem Stempelrecht entwickelt. Das Stempelrecht hat stets engsten Anschluß an die Begriffe des bürgerlichen Rechts gesucht. Hier ist das Umsatzsteuerrecht z. T. eigene Wege gegangen. Wohl findet sich der Anschluß an die Begriffe des BGB. auch hier, wie es ja nicht anders sein kann: vgl. vor allem das Vorrecht des reinen Handels, bei dem es ausschlaggebend auf den Begriff des unmittelbaren Besitzes ankommt. Vielfach aber sind Begriffe eingesetzt worden, die sich nicht im bürgerlichen Recht finden oder dort abweichend verwendet werden: vor allem der Begriff der gewerblichen Tätigkeit, der weder der Gewerbeordnung noch dem Handelsrecht entnommen ist, der Begriff der Lieferung, der weder mit dem handelsrechtlichen Lieferungsbegriff etwas zu tun hat, noch mit Eigentumverschaffung gleichgesetzt werden kann (vgl. unten zu § 5), auch der Begriff der Leistung deckt sich nicht völlig mit dem bürgerlich rechtlichen; weiter der Begriff des Entgelts, der sich von den Begriffen des Kaufpreises, der Miete, des Werklohns wesentlich unterscheidet. Der Begriff „Zubehör" wird in einem von dem des BGB. abweichenden Sinne verwendet (vgl. RFH. 2. S. v. 2. Okt. 1919, Bd. 1 S. 195, Amtl.Mitt. S. 390). Auf die Begriffe Hersteller, Kleinhandel, hauswirtschaftliche Gegenstände, Entnahme aus eignem Betrieb, der dem Tausch ähnlichen Geschäfte in § 8 Abs. 8 u. ä. ist zu verweisen.

Es handelt sich hier um Ansätze zur Entwicklung von Begriffen, die man vielleicht als steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe bezeichnen kann. Auch solche in vielen Steuergesetzen wiederkehrende Begriffe, wie Gemeinnützigkeit, wohltätiges Unternehmen, gehören hierher.

III. Zahlreich sind die Zusammenhänge des UStG. mit dem Zollrecht. Ein- und Ausfuhr spielt eine wichtige Rolle, die Regelung schließt sich vielfach, wenn auch nicht allgemein, an das Zollrecht an.

An das Zollrecht erinnert auch die große Bedeutung, die Fragen der Warenkunde und der Technik im Umsatzsteuerrecht spielen. Schon die Begr. 1919 (S. 130) spricht bei der Luxuswarenliste der Hersteller-

steuer (jetzt § 15) von einem innern Zolltarif. Bei der Aufstellung und Abgrenzung haben zolltechnische Erfahrungen sehr wesentlich mitgespielt. Aber zwei wichtige Unterschiede sind vorhanden:

1. Der Zolltarif ist durch eine bis ins äußerste (auch wohl zuweilen wirtschaftsfremde) hinein verfeinerte Unterscheidung nach stofflichen Eigenschaften entwickelt. Er kennt (dem Grundsatz nach) keine Gebrauchsgegenstände ihren einzelnen Gattungen nach, sondern nur Metalle, Holz, Horn, Gespinstwaren, pflanzliche, tierische Stoffe usw. Auch in der Luxuswarenliste findet sich Ähnliches (Glas, Leder, Holz usw.), aber überall tritt das Merkmal hinzu, daß der Gegenstand der Hauswirtschaft dienen muß, und in weitem Umfange ist die stoffliche Unterscheidung ganz verlassen und auf die aus dem Verwendungszweck sich ergebende Artung (Schirm, Oberbekleidungsstück, Wäschestück, Beleuchtungskörper, Hut) abgestellt.

2. Der Zolltarif hat als Steuermaßstab Gewicht, Menge, nur sehr vereinzelt (Tabak, Pferde) den Wert. Die Luxussteuer wird nach Entgelten und bei der Einfuhr nach dem gemeinen Wert bemessen.

Es mag hier dahingestellt bleiben, wie weit in diesen Abweichungen Keime enthalten sind, die auch für die Entwicklung des Zollrechts nutzbar gemacht werden können.

IV. 1. Im 2. Kapitel wurde die Umsatzsteuer vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt aus in erster Linie als Verbrauchssteuer erkannt (s. S. 37 ff.). Das gleiche gilt nicht auch für die finanzrechtliche und verwaltungsrechtliche Betrachtung. Das Recht verwendet die Begriffe in erster Linie unter dem Einfluß des geschichtlich Überlieferten. Danach ist zweifellos, daß sowohl die neue RV. (Art. 83 Abs. 1, Art. 169 Abs. 2) wie die AO. (§ 105 Abs. 1, § 121, § 168 Abs. 1, § 212 Abs. 1, § 217) unter Verbrauchssteuern nur die mit den Zöllen in engem Verwaltungszusammenhange stehenden Sonderverbrauchssteuern auf Salz, Zucker, Bier usw. versteht. Rechtlich ergibt sich daraus insbesondere, daß als Rechtsmittelverfahren nicht das Anfechtungs-, sondern das Berufungsverfahren gegeben ist. (Ebenso Ball NStR. Bd. 1, 1919/20, S. 245.)

2. Die AO. enthält eine Reihe von Sondervorschriften für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Daß die Umsatzsteuer nicht zu diesen gehört, bedarf keiner näheren Erörterung (vgl. S. 34 f.). Danach findet vor allem § 25 AO. keine Anwendung: Das Finanzamt veranlagt die Umsatzsteuer ohne Zuziehung von Ausschüssen.

3. Die AO. kennt sonst keine weitere rechtlich umschriebene Gruppe von Steuern. Nur einzelne Vorschriften setzen bestimmt gestaltete Steuern, ohne sie sonst weiter zusammenzufassen, voraus. Die Anwendbarkeit solcher Einzelvorschriften wird im Laufe der Kommentierung, insbesondere in der Vorbemerkung zu § 32, erörtert werden.

Viertes Kapitel.

Übersicht über System und Inhalt des Umsatzsteuergesetzes.

A. Materielle und formelle Steuerarten und Besteuerungsgrundlagen.

I. Das Umsatzsteuergesetz enthält keine einheitliche Steuer, vielmehr bildet die allgemeine Umsatzsteuer nur die Grundlage, an die sich eine Reihe von Sondersteuerarten anschließt. Es sind zu unterscheiden:

1. die allgemeine Umsatzsteuer von $1^1/_2$ v. H., die grundsätzlich alle Umsätze innerhalb gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit auf allen Stufen des Wirtschaftslebens vom ersten Umsatz des Gewinners oder Erzeugers bis zum letzten Umsatze an den unmittelbaren Verbraucher umfaßt;

2. die Luxussteuer von 15 v. H., die nur die Umsätze bestimmter, sog. Luxusgegenstände betrifft und im Gegensatz zur allgemeinen Umsatzsteuer nicht auf allen Wirtschaftsstufen, sondern nur auf einer erhoben wird. Dabei ist nach der Wirtschaftsstufe, an die die Luxusbesteuerung anknüpft, zu unterscheiden zwischen

a) der Luxussteuer beim Hersteller (Fabrikanten usw.) (§§ 15 bis 20 des Gesetzes) und

b) der Luxussteuer beim Kleinhändler (§§ 21—24).

Dazu kommt dann für die Übergangszeit (1920) noch eine Luxussteuer in Höhe von 10 v. H. für den Sonderfall des § 47;

3. vier erhöhte Umsatzsteuern auf Leistungen bestimmter Art, und zwar

a) die Anzeigensteuer, die wieder zerfällt in

α) die Anzeigensteuer der Zeitungen und Zeitschriften mit dem gestaffelten Steuersatz des § 27 und

β) die Anzeigen- und Reklamesteuer bei sonstigen Anzeigen in Höhe von 5 v. H. (§ 27 Abs. 2);

b) die Beherbergungssteuer in Höhe von 10 v. H. nach § 25 Abs. 1 Nr. 2;

c) die Verwahrungssteuer für Bankdepots und die Verwahrung gewisser Wertgegenstände von 10 v. H. (§ 25 Abs. 1 Nr. 3);

d) die Steuer auf die Vermietung von Reittieren (Tattersallsteuer) von 10 v. H. (§ 25 Abs. 1 Nr. 4).

Die Steuersätze der sämtlichen Steuerarten können sich für die Übergangszeit auf die Sätze, die nach dem alten UStG. für die betreffenden Lieferungen und sonstigen Leistungen galten (0,5 v. H., 10 v. H.) ermäßigen; vgl. § 46 Abs. 3.

II. Die Umsatzsteuer umfaßt grundsätzlich die Umsätze, die von selbständig gewerblich und beruflich Tätigen ausgehen. Es sind also im allgemeinen sowohl umsatzsteuerfrei die unselbständigen Erwerbstätigen (Beamte, Angestellte, Arbeiter, Gesinde), wie auch alle Privatpersonen, die gelegentlich Umsätze tätigen, also aus dieser Tätigkeit keine ständigen Einnahmen erzielen. Außerdem wird die Steuer grundsätzlich nur von solchen Umsätzen erhoben, die gegen Entgelt erfolgen. Von beiden Grundsätzen kennt aber das Gesetz eine Reihe von Ausnahmen, die zu rechtlich gesonderten Steuerarten führen. In einigen Fällen tritt an die Stelle des Umsatzes ein anderer Rechtsvorgang, so daß man höchstens von einem fingierten Umsatz sprechen kann. Es können sich also Steuerpflichtiger, Steuergegenstand und Steuermaßstab ändern. Es kommen dabei die folgenden fünf formellen Sonderarten in Betracht.

1. Die Entnahme aus dem eigenen Betrieb durch einen Gewerbetreibenden zur Verwendung für private Zwecke. In diesem Falle tritt die Steuerpflicht also ein, obgleich eine Betätigung innerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht gegeben ist und ein Entgelt nicht in Betracht kommt. Es liegt sogar nicht einmal eine Lieferung oder sonstige Leistung vor, vielmehr wird die Lieferung fingiert. Der Sonderfall findet sich bei der allgemeinen Umsatzsteuer (§ 1 Nr. 2) und bei beiden Luxussteuerarten (§ 17 Nr. 1 und § 23 Abs. 1 Nr. 1).

2. Bei Lieferungen in der Form der Versteigerung tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Anlaß zu der Versteigerung nicht in einem Gewerbebetriebe liegt, die versteigerten Gegenstände vielmehr einer Privatperson gehören. Die Steuerpflicht geht außerdem stets, auch wenn der Auftraggeber ein Gewerbetreibender ist, auf den Versteigerer über (§ 11 Abs. 2). Auch dieser Sonderfall findet sich sowohl bei der allgemeinen Umsatzsteuer (§ 1 Nr. 3), wie bei den beiden Arten der Luxussteuer (§ 17 Nr. 2 und § 23 Abs. 1 Nr. 2).

3. Leistungen durch Privatpersonen, also außerhalb gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit, sind, auch wenn es sich nicht um eine Versteigerung handelt, in zwei Fällen steuerpflichtig. Der Hauptfall ist die Lieferung gewisser Luxusgegenstände (§ 23 Abs. 1 Nr. 3). Eine ähnliche Durchbrechung des gewerblichen Charakters der Umsatzsteuer findet sich bei der erhöhten Umsatzsteuer auf Anzeigen und Beherbergungen, bei denen auch Privatpersonen der erhöhten Umsatzsteuer des § 25 unterliegen (§ 25 Abs. 2). Diese beiden Sonderarten unterscheiden sich ferner von allen übrigen Steuerarten des Umsatzsteuergesetzes dadurch, daß die Steuer in der Form des Stempels erhoben wird oder doch erhoben werden kann (§ 39 des Gesetzes und § 184 AusfBest.).

4. Die an sich umsatzsteuerfreie Einfuhr wird steuerpflichtig, wenn es sich um Luxusgegenstände handelt. Dabei wird der Grundsatz durchbrochen, daß die Lieferung von einem Gewerbetreibenden ausgehen müsse (§ 17 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 4). Bei der Herstellersteuer (§ 17 Nr. 3) wird weiter der Grundsatz durchbrochen, daß ein Entgelt vorliegen müsse, ja es wird hier auch keine Lieferung verlangt, die Steuerpflicht knüpft vielmehr an den tatsächlichen Vorgang des Verbringens in das Inland an.

5. Das gleiche gilt in dem Ausnahmefall, in dem die sonst steuerfreie Ausfuhr luxussteuerpflichtig ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 5).

III. Der Überblick zu I wie zu II zeigt, daß für alle Steuerarten gültige Grundsätze im Umsatzsteuerrecht nicht aufgestellt werden können. Solche Grundsätze kommen vielmehr nur insoweit in Betracht, als die Steuer an eine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit anknüpft.

Für dieses Grundschema der Umsatzsteuer, das also eine gewerbliche oder berufliche selbständige Tätigkeit voraussetzt, ist die Frage nach dem rechtlichen und steuertechnischen Aufbau wesentlich. Die Frage nach dem finanzwissenschaftlichen Wesen der Steuer wurde schon im 2. Kapitel eingehend behandelt. Davon verschieden ist aber die hier aufgeworfene. Eine finanzwissenschaftlich direkte Steuer kann steuertechnisch auf einzelne Rechtsvorgänge, z. B. die Zins- oder Lohnzahlungen, abstellen, eine finanzwissenschaftlich indirekte Steuer kann zur periodischen Veranlagungssteuer mit Deklarationszwang werden: das letztere ist bei der Umsatzsteuer der Fall.

Damit beantwortet sich aber noch nicht die Frage nach dem Steuerobjekt. Dabei ergeben sich bei der Umsatzsteuer zwei Probleme:

1. Ist Steuerobjekt der einzelne Vorgang (die Leistung oder die Vereinnahmung) oder ein Wirtschaftsergebnis, der Gesamtumsatz eines Jahres? Für die erste Alternative scheint der Wortlaut zu sprechen: § 1 versteuert Leistungen, § 5 spricht davon, daß die Steuer an die Lieferung „anknüpft" (vgl. den gleichen Ausdruck in § 194 Abs. 1 AO.), § 7 spricht von steuerpflichtigen Lieferungen, nach § 13 beträgt die Steuer $1^1/_2$ v. H. bei jedem steuerpflichtigen Umsatz. Der Wortlaut kann aber nicht entscheiden, dabei kann unscharfe Formulierung vorliegen; der Wortlaut ist erkennbar durch die Entwicklung der Steuer aus einer Stempelsteuer beeinflußt: § 1 Nr. 1 geht auf die TNr. 10 RStG. in der Fassung des WUStG. zurück. Auch finden sich Vorschriften, die an ein Gesamtergebnis anknüpfen: § 8 Abs. 1 Satz 2, § 33. Man könnte die Umsatzsteuer mit dem Schema der Einkommen- und Gewerbesteuer in Verbindung setzen und konstruieren: von den Gesamteinnahmen einer Wirtschaftsperiode umfaßt die Umsatzsteuer die Roheinnahme, die Gewerbesteuer den Ertrag und die Einkommensteuer das Einkommen. Dieser Aufbau hätte gegen sich, daß er das finanzwissenschaftliche Bild der Umsatzsteuer verwischen und sie, jedenfalls steuerrechtlich, in die Reihe der direkten Steuern stellen würde.

Es ist aber auch insofern nicht zutreffend, als tatsächlich nicht die Roheinnahme maßgebend ist: nicht alle Eingänge einer Periode sind in die Umsatzsteuerberechnung einzusetzen, sondern nur diejenigen für Leistungen, nicht also z. B. Schadensersatzansprüche, Verzugszinsen, erstattete Prozeßkosten, Vertragsstrafen, Einnahmen aus Beteiligungen und Wertpapier- oder Geschäftsanteilbesitz. Vor allem aber zeigen § 12 und § 46 die gewollte Abstellung der Steuer auf den einzelnen Vorgang: die Steuer soll sich in jeden einzelnen Verkaufspreis, den Werklohn jedes einzelnen Werkvertrags usw. umsetzen. Die Steuer schließt an den Verkehrsakt an, und ihrem Wesen nach würde sie — wie das ja beim Warenumsatzstempel zunächst der Fall war und auch nach dem Entwurf des alten UStG. 1918 zulässig gewesen wäre — durchaus in jeder Richtung getrennt hervortreten können: lediglich zur Vermeidung von offenen Überwälzungskämpfen beschränkt das Gesetz diese Sichtbarkeit der Steuer bei jedem Verkehrsakt auf einige wenige Gruppen von Fällen. Es ergibt sich also, daß Steuergegenstand der einzelne Rechtsvorgang ist. Der Steuerabschnitt und die Zusammenzählung der Entgelte hat nur die Bedeutung einer Berechnungsvorschrift; der Steuerabschnitt schließt daher auch nicht an eine bestimmte Wirtschaftsperiode an und ist frei veränderlich. Auch nach Ablauf des Steuerabschnitts wird übrigens die Steuerschuld durch die Veränderung des Rechtsvorgangs beeinflußt (§ 34). Rechtlich ist aus dieser Feststellung zu folgern, daß nach § 81 AO. die Umsatzsteuerschuld nicht erst mit Ablauf des Steuerabschnitts, sondern schon mit dem einzelnen steuerpflichtigen Rechtsvorgang entsteht.

Mit dieser Entscheidung der Frage, ob die Steuerpflicht auf den Gesamtumsatz oder den Einzelumsatz abzustellen ist, soll selbstverständlich nicht gesagt sein, daß sich die praktische Veranlagung auf den einzelnen Umsatz abzustellen habe. Das würde undurchführbar sein. Die Praxis wird in der Mehrzahl der Fälle ihr Augenmerk auf den Gesamtumsatz zu richten haben und ähnlich verfahren, wie bei der Veranlagung zur Gewerbesteuer oder Einkommensteuer. Aus dieser Erwägung heraus gehört die Umsatzsteuer auch dann zur Zuständigkeit der 1. Abteilungen der Landesfinanzämter, wenn diese, wie in Berlin, Köln, Münster, die Verkehrssteuern nicht bearbeiten.

2. Es fragt sich nun noch, welches der steuerpflichtige Rechtsvorgang ist. § 1 spricht von Lieferungen und sonstigen Leistungen, während TNr. 10 des RStG. in der Fassung des WUStG. von den Zahlungen ausging. Auch nach den Umsatzsteuergesetzen führt unzweifelhaft nicht die Leistung mit ihrer Ausführung (vom Falle des § 9 abgesehen) zur Entstehung der Steuerschuld, es muß vielmehr die Vereinnahmung des Entgelts hinzutreten, und der RFH. hat (vgl. Erkenntnisse vom 25. November 1918 Bd. 1 B S. 1, Amtl. Mitt. S. 147 unter II und IV sowie vom 30. Juni 1920 RStBl. S. 417) mit Recht ausgesprochen, daß für die Berechnung der Steuer durch Abstellung auf einen bestimmten Steuerabschnitt der Zeitpunkt der Vereinnahmung und nicht der der Leistung maßgebend ist, eine Vorauszahlung also

bereits im Steuerabschnitt der Zahlung einzurechnen ist. C. Becher (Mitt. der Steuerauskunftstelle des RVerb. d. D. Ind. 1919 Nr. 8 S. 110) hat daher ganz recht, wenn er meint, § 8 würde besser dahin formuliert worden sein, daß die Steuer auf dem für den steuerpflichtigen Umsatz vereinnahmten Entgelt „ruht". Trotzdem wird nicht, wie C. Becher (Kommentar 1. Aufl. Anm. 1 zu § 1 S. 7) es will, die Zahlung (genauer wäre Vereinnahmung) als Steuergegenstand zu bezeichnen sein oder gar, wie A. Herzfeld (Leitfaden 1920 S. 1, 14ff., vgl. dagegen Kaufmann JurW. Bd. 49, 1920, S. 538) ausführt, die Gutschrift in der Buchhaltung. Die Vereinnahmung und ihre buchtechnische Wertung ist für sich allein für die Steuer nicht maßgebend: es bedarf der Beziehung zu einer Leistung innerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit. Freilich genügt auch, wie schon gesagt, die Leistung allein nicht, es bedarf vielmehr sowohl der Leistung wie der Zahlung. Auch die Zahlung ist, wie der RFH a. a. O. es ausdrückt, ein Entstehungselement der Steuerpflicht. Erst bei Vorliegen beider Bestandteile des wirtschaftlichen Vorgangs ist die objektive Steuerpflicht voll gegeben. Die Steuer knüpft daran an, daß der Verkehrsakt für beide an ihnen teilnehmende Personen seine Wirkungen auslöst: die Leistung wendet sich an die eine, die Zahlung an die andere Person. Es handelt sich also um die Ausführung des Verkehrsaktes, des Lieferungs- oder sonstigen Rechtsgeschäfts (ausnahmsweise der Zwangsanforderung). Aber nicht dieser, als die Grundlage der rechtlichen Bindung der Beteiligten, sondern erst die Ausführung ist maßgebend. Man könnte bei dieser Ausführung, um einen Oberbegriff zu gewinnen, vom „Umschlag" sprechen, doch ist dieser Ausdruck zu stark lediglich auf die Warenbewegung abgestellt. Man könnte Leistungsaustausch sagen, wenn man — im Gegensatz zu dem sonst für die Umsatzsteuer maßgebenden Leistungsbegriff — die Zahlung als die eine (außer beim Tausch und tauschähnlichen Geschäften) stets in Betracht kommende Leistung ansieht. Betrachtet man den Steuergegenstand unter diesem Gesichtspunkt, so ergibt sich, daß es lediglich eine Frage der Steuerberechnung ist, ob man bei der Verteilung der Leistungsaustausche auf die Steuerabschnitte, also zeitlich auf den einen Bestandteil, die Zahlung, oder den andern, die Leistung, abstellen will. Das Gesetz kennt auch beide Möglichkeiten: grundsätzlich soll, da für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich die Zahlung die Steuerfähigkeit bringt, die Zahlung maßgebend sein; es kann aber auch die Leistung gewählt werden (§ 9; § 17 Abs. 7 alten UStG. 1918). Aus dem Dargelegten ergibt sich, daß dieser Steuerberechnungsmodus nichts mit dem Eintritt der Steuerpflicht zu tun hat: fehlt die Leistung, so kann die Zahlung nicht besteuert werden; sie kann zwar, wenn sie für eine noch nicht erfolgte aber vereinbarte Leistung stattfindet, mit Rücksicht auf diese Beziehung zu einer Leistung steuerlich gewertet werden, aber dann nur vorbehaltlich der Rückgewährung durch Verrechnung nach § 34. (Die Vorschrift ist übrigens nicht ganz vollständig: sie berücksichtigt nicht den Fall der Betriebseinstellung, vgl. zu § 34). Von diesem

Standpunkt über das Steuerobjekt muß m. E. angenommen werden, daß keine Steuerpflicht eintritt, wenn ein Teil des Leistungsaustausches vor dem Inkrafttreten der Steuerpflicht liegt: eine Ausnahme kann nur eintreten, wenn etwa zwei gleichartige Steuern einander ablösen, ist dann aber nur mit einem Steuersatz in der Höhe gerechtfertigt, wie er zur Zeit vor dem Inkrafttreten des Gesetzes galt (so § 46 Abs. 3 im Gegensatz zu dem abweichenden Standpunkt des RFH. 2. S. in dem Gutachten v. 25. Dez. 1918 Bd. 1 S. 1, Amtl.Mitt. 1918 S. 147 für den Übergang vom WUStG. zum alten UStG. 1918). Ähnliche Folgerungen ergeben sich bei einer Verschiebung des räumlichen Geltungsgebiets der Steuer (vgl. zu § 1 C IV S. 200 f.).

Steuerobjekt ist also der Leistungsaustausch. Da der materiell für das Wesen der Steuer ausschlaggebende Teil die Leistung innerhalb der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit ist, die Zahlung erst durch die Abstellung auf sie zur Besteuerung führt, trifft die in der 1. Auflage vorgenommene Bezeichnung der Leistung als Steuergegenstand und der Zahlung (Vereinnahmung) als Steuermaßstab m. E. nach wie vor das Richtige (vgl. über die Frage auch zu § 1 und zu § 8 mehrfach).

IV. Ein Wort ist noch über den Gebrauch des Wortes „steuerpflichtig" im Gesetze zu sagen. Zunächst bezeichnet es das Steuersubjekt: steuerpflichtig ist der Unternehmer, der Hersteller usw. (z. B. § 11). Das gilt, entsprechend § 79 AO., ohne Rücksicht darauf, ob eine konkrete Steuerschuld schon besteht oder gar die Zahlungspflicht eingetreten ist. Damit im Einklang steht die Verwendung des Wortes Steuerpflicht in der Bedeutung des Verpflichtetseins (Steuerpflichtigkeit). Weiter wird aber auch von steuerpflichtiger Leistung oder Lieferung und steuerpflichtigem Umsatz gesprochen (z. B. § 8 Abs. 5, § 13). Man könnte hier daran denken, besser von „steuerbar" zu sprechen: doch verwendet das REStG. diesen Ausdruck gerade von dem Einkommen, das nicht unmittelbar besteuert wird, sondern aus dem das „steuerpflichtige" Einkommen erst durch Abzüge usw. ermittelt wird. In diesem Sinne wäre umsatzsteuerbar der Gesamtumsatz, aus dem in der Art, wie es für die Steuererklärung (§ 35 Abs. 2, s. auch die Muster) vorgeschrieben ist, die Entgelte für die steuerpflichtigen Leistungen auszuscheiden sind. Endlich sprechen das Gesetz und die AusfBest. vielfach von steuerpflichtigen, luxussteuerpflichtigen Gegenständen. Das steht nicht im Einklang mit der AO. (§ 101) und den nach dieser überarbeiteten Sonderverbrauchssteuergesetzen (s. z. B. das Weinsteuergesetz nach dem Entw. der Neufassung Drucks. des RR. 1920 Nr. 147), die von Gegenständen, die der Steuer „unterworfen" sind, sprechen. Wollte man aber in all den Fällen, wo es nötig ist, von steueruntenworfenen Schirmen, Pralinen und Wäschestücken usw. sprechen, so würde das doch wohl wirtschaftsfremder klingen, als das Wort steuerpflichtig.

Man wird sich also wohl mit dem mannigfachen Wortsinne des Wortes steuerpflichtig abfinden müssen.

V. Im folgenden wird unter B bis G zunächst der Normalfall der Umsatzsteuer innerhalb gewerblicher und beruflicher Tätigkeit besprochen. Unter H bis K folgen die Sondersteuerarten. L gibt die Übergangsvorschriften. Die Ausführungen wollen lediglich einen systematischen Überblick geben.

B. Das Steuersubjekt.

I. Subjektiv steuerpflichtig ist grundsätzlich, sowohl bei der allgemeinen Umsatzsteuer wie bei den Sondersteuerarten, wer eine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt (§ 1 Nr. 1). Es handelt sich also um die Gewerbetreibenden und die Angehörigen der freien Berufe. Da der Begriff der gewerblichen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts nichts mit den engeren Begriffen des Gewerbes im Sinne der Gewerbeordnung, der Gewerbesteuergesetze oder auch des Einkommensteuergesetzes zu tun hat und das neue Gesetz die Ausschaltung der Angehörigen der freien Berufe nicht mehr vorgenommen hat, kann man sagen, daß jeder selbständig Erwerbstätige umsatzsteuerpflichtig ist, muß sich dabei allerdings bewußt sein, daß eine „Erwerbsabsicht" nicht erforderlich ist. Wie in § 1 Nr. 1 B I (S. 140) näher begründet ist, wird am besten der Ausdruck Unternehmer gewählt. Folgende Begriffsmerkmale sind zu unterscheiden:

a) der Steuerpflichtige muß tätig sein, d. h. irgendeine Art von Arbeit leisten;

b) er muß selbständig sein, d. h. seine Tätigkeit muß auf seine eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung erfolgen. Es scheiden Beamte, Angestellte, Arbeiter und Gesinde aus der Steuerpflicht aus, steuerpflichtig sind vielmehr — das Wort im weitesten Sinne genommen — nur „Unternehmer". Wegen der Ausnahme für gewisse Hausgewerbetreibende vgl. § 1 AusfBest.;

c) die Betätigung muß nachhaltig erfolgen. Sie braucht nicht Lebensberuf zu sein, aber es darf sich nicht um eine bloß vorübergehende Ausnutzung einer gerade gebotenen Gelegenheit handeln;

d) die Betätigung muß entgeltlich erfolgen. Nicht erforderlich ist aber, daß, wie es für den Gewerbebegriff der Gewerbeordnung und der Gewerbesteuer nötig ist, der Wille des Erwerbs, die Absicht der Erzielung von Gewinn vorliegt. Auch eine Anstalt, die gegen völlig unzulängliches Entgelt Leistungen oder Lieferungen aus gemeinnütziger oder wohltätiger Absicht verabfolgt, ist grundsätzlich steuerpflichtig;

e) auf die Art der Betätigung kommt es nicht an. Steuerpflichtig sind nicht nur der Gewerbetreibende im engeren Sinne (Fabrikant, Handwerker) oder der Kaufmann (Großkaufmann, Ladenbesitzer) oder die kaufmännischen Hilfsgewerbe, sondern auch der Landwirt, der Bergbautreibende usw; ferner auch die Angehörigen der freien Berufe (Rechtsanwälte, Ärzte, Gelehrte, Künstler). Weiter ist es gleichgültig,

ob die Betätigung verboten oder unsittlich ist. Ebenso gleichgültig ist die Rechtsform des Unternehmens. Steuerpflichtig sind nicht nur die selbständig gewerblich oder beruflich tätigen Einzelpersonen, sondern auch Personenvereinigungen aller Art; auch Reich, Länder und Gemeinden. Dem Begriffe der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit widerspricht lediglich diejenige Tätigkeit öffentlicher Körperschaften, die in Ausübung der öffentlichen Gewalt erfolgt: soweit hierbei also in der Form von Gebühren oder sonstigen Zahlungen Entgelte vereinnahmt werden, tritt keine Steuerpflicht ein. Das gleiche gilt von den Religionsgesellschaften bei Ausübung ihrer religiösen Funktionen. Gleichgültig ist ferner, ob der gewerblich oder beruflich Tätige sich im Ausland oder im Inland befindet. Darüber, daß die einzelnen Leistungen und Lieferungen im Inland ausgeführt sein müssen, vgl. unten C. I 4 (S. 71).

II. Es bestehen folgende persönliche Steuerbefreiungen:

1. für das Reich:

a) als Veranstalter des Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs (§ 3 Nr. 1);

b) als Unternehmer von Schlachthöfen, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerken (§ 3 Nr. 2);

c) als Verwalter des Reichsgesetzblatts oder von seinen Behörden herausgegebener Amtsblätter (§ 7 AusfBest.);

2. die Länder:

a bis c wie bei 1 a bis c, wobei an die Stelle des Reichsgesetzblatts die Gesetzsammlungen der Länder treten;

d) als Inhaber von Desinfektionsanstalten (§ 8 Abs. 2 AusfBest.);

e) bei der Lieferung von Lebensmitteln und Futtermitteln zur Versorgung der Bevölkerung (§ 9 AusfBest.);

3. die Gemeinden und Gemeindeverbände:

a) als Unternehmer von Schlachthöfen, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerken (§ 3 Nr. 2 des Gesetzes) und als Inhaber von Desinfektionsanstalten (§ 8 Abs. 2 AusfBest.);

b) als Veranstalter bestimmter Arten von Vorträgen (§ 3 Nr. 2 AusfBest.);

c) bei der Lieferung von Lebensmitteln oder Futtermitteln zur Versorgung der Bevölkerung (§ 9 AusfBest.);

4. Beförderungsunternehmen wegen der auf Gesetz beruhenden Leistungen für den Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehr (§ 3 Nr. 1);

5. Veranstalter bestimmter wissenschaftlicher Vorträge nach Maßgabe der §§ 3, 4 AusfBest.;

6. Unternehmen, die als gemeinnützig oder wohltätig ausdrücklich anerkannt sind, in dem in § 3 Nr. 3 des Gesetzes angegebenen Umfange. Diese Anerkennung kann auch für an sich nicht befreite Verwaltungs- und Geschäftszweige der zu 1—3 genannten öffentlichen Verbände, insbesondere der Gemeinden, in Betracht kommen.

III. Zu beachten ist, daß der hiernach umschriebene Begriff des Steuerpflichtigen lediglich steuertechnische Bedeutung hat. Der Steuerpflichtige ist nach dem wirtschaftlichen Aufbau des Gesetzes nicht auch Steuerträger im finanzwissenschaftlichen Sinne, Steuerträger (Steuerdestinatar) ist vielmehr der letzte für seinen Gebrauch oder Verbrauch kaufende Einzelwirtschafter: das Gesetz setzt, wie die Vorschriften des § 4, § 12, § 19, § 20, § 24, § 46 Abs. 5 ergeben, die Überwälzung voraus. (Vgl. darüber im 2. Kapitel.)

C. Das Steuerobjekt.

I. Steuergegenstand sind die innerhalb selbständiger gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit im Inland ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen. (Vgl. über das Steuerobjekt zu A III 1 S. 64.) Da auch die Lieferungen rechtlich als Leistungen anzusehen sind, kann man als Steuergegenstand auch lediglich die Leistungen bezeichnen. Für den Leistungsbegriff im Umsatzsteuerrecht gilt im einzelnen kurz folgendes:

1. Die Leistung muß selbstverständlich innerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit erfolgen. Sie kann auch in einer Unterlassung, sogar in einer Duldung bestehen, wenn diese Willensbetätigungen einen Ausfluß der gewerblichen und der beruflichen Tätigkeit darstellen. Keine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist die Zahlung, die einer andern Leistung gegenübersteht. Im übrigen kommen Leistungen aller Art in Betracht. Also sowohl solche zur Erfüllung von Kauf-, Tausch-, Miet-, Verwahrungs-, Gesellschaftsverträgen, wie solche zur Erfüllung von Werkverträgen, Dienstverträgen usw.

2. Der Rechtsgrund der Leistung wird meist ein Rechtsgeschäft (Umsatzgeschäft, vgl. den Ausdruck im § 7 und in § 21 Abs. 1 Nr. 2 in der Fassung der Novelle vom 18. Aug. 1920, RGBl. S. 1607) sein. Er kann aber auch in obrigkeitlichem Zwang bestehen (§ 1 Nr. 1 Satz 3).

3. Unter den Leistungen ist von besonderer Wichtigkeit die Gruppe der Lieferungen.

a) Ihre Aussonderung hat für die allgemeine Umsatzsteuer Bedeutung, um die gegenüberstehende Zahlung, die den Steuermaßstab abgibt, richtig zu erkennen, da bei einer Lieferung als Entgelt der gesamte Gegenwert (Kaufpreis) in Betracht kommt, bei einer Leistung z. B. nur die Vermittlungsgebühr, ferner wegen der nur auf Lieferungen beschränkten Steuerbefreiungsgründe der Ausfuhr und des reinen Handels (§ 2 Nr. 1, § 7). Von erhöhter Bedeutung ist die Aussonderung des Lieferungsbegriffs für die Luxussteuer, weil bei dieser nicht jede Leistung, sondern nur die Lieferung umsatzsteuerpflichtig ist.

b) Der Lieferungsbegriff des Umsatzsteuergesetzes deckt sich nicht mit dem handelsrechtlichen Begriffe und auch nicht mit dem privatrechtlichen Begriffe der Eigentumsverschaffung. Er geht vielmehr weiter.

Dabei scheint mir der von C. Becher (Kommentar 1. Aufl. S. 65/66) herangezogene Begriff der „Ablieferung" zu weit gegriffen zu sein, weil er sich zu stark der bloßen Besitzveränderung (räumlichen Beziehung) an einem Gegenstande nähert. Es kommt aber auf die Änderung des Besitzes nicht an, schon deshalb, weil eine Lieferung auch ohne Besitzänderung möglich ist. Im übrigen enthält § 5 des Gesetzes nunmehr eine Begriffsbestimmung und stellt dabei darauf ab, daß an einem Gegenstande vom bisherigen Verfügungsberechtigten einem andern die Verfügung über die Sache verschafft wird. Eine solche Verfügung muß sich sowohl in rechtlicher wie in wirtschaftlicher Beziehung herovorheben. Lieferer ist danach nicht nur, wer eine Sache zu Eigentum überträgt, sondern z. B. auch derjenige, der einen andern, z. B. einen Verkaufskommissionär, instand setzt, Dritten gegenüber über die Sache wie ein Eigentümer zu verfügen.

c) Eine Lieferung liegt auch im Falle der sog. Werklieferung vor (§ 5 Abs. 1 Satz 3); daraus ergibt sich, daß Reparaturen nicht bloß als Leistungen umsatzsteuerpflichtig, sondern auch als Lieferungen luxussteuerpflichtig sein können.

4. Die Leistungen müssen im Inland ausgeführt sein.

a) Inland sind diejenigen Gebiete, die staatsrechtlich zu Deutschland gehören und solange sie dazu gehören. (Wegen des Saargebiets vgl. unten zu § 1 C IV S. 201.) Eine Ausnahme davon macht § 2 Nr. 1 des Gesetzes in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Nr. 3 AusfBest. für gewisse Gebiete, die zollrechtlich als Ausland gelten, für Lieferungen (nicht auch Leistungen) bestimmter in Anlage 1 zu § 11 AusfBest. aufgeführter Gegenstände, die aus dem Ausland eingegangen sind.

b) Die Leistung muß örtlich auf das Inland abgestellt sein. Diese Voraussetzung ist insbesondere gegeben, wenn die Leistung ihren Ausgangspunkt von einem inländischen Betriebsort nimmt.

II. Die Leistungen sind nur dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie von einem selbständig gewerblich oder beruflich Tätigen ausgeübt werden. Liegt eine solche Tätigkeit vor, so erstreckt sich aber die Steuerpflicht, wie bereits der Überblick zu A II ergibt, nicht bloß auf die Dritten gegenüber erfolgenden entgeltlichen Leistungen, sondern auch auf die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (Eigenverbrauch). Diese Entnahme ist aber nicht immer steuerpflichtig, nämlich nicht schon dann, wenn einem Betriebszweige Gegenstände entnommen werden, um sie einem andern zuzuführen, sondern nur dann, wenn sie zu Zwecken erfolgt, die außerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Gewerbetreibende die entnommenen Gegenstände in seinem Haushalt oder zu sonstigen privaten Zwecken verwenden will. Die Entnahme ist wie eine (fingierte) Lieferung zu behandeln. Umsatzsteuerpflichtig ist also der Landwirt oder der Gastwirt, der Früchte oder Speisen für sich oder seine Familie verwendet, nicht aber der Arzt, der seine Familienangehörigen behandelt.

III. Die in der Übersicht zu A II. 2 erwähnte besondere Steuerpflicht der Versteigerer hat zur Folge, daß Lieferungen eines Gewerbetreibenden, die zwar innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit, aber in der Form der Versteigerung erfolgen, für seine Steuerpflicht aus seinen steuerpflichtigen Umsätzen ausscheiden. Vgl. im übrigen unten zu K II (S. 82).

IV. Folgende sachliche Steuerbefreiungen sind gegeben:

1. Die Umsätze in und aus dem Ausland (Ein- und Ausfuhr), soweit es sich nicht um Luxusgegenstände handelt (§ 2 Nr. 1);

2. die ersten Umsätze nach der Einfuhr im Großhandel (§ 2 Nr. 1).

Für beide Befreiungen gelten Beschränkungen und Ausdehnungen nach §§ 11—25 AusfBest.;

3. Umsätze im Bank- und Geldverkehr nach Maßgabe des § 2 Nr. 2 des Gesetzes;

4. Umsätze von Edelmetallrohstoffen (§ 2 Nr. 3 des Gesetzes) nach Maßgabe des § 26 AusfBest.;

5. Verpachtungen, Vermietungen von Grundstücken, soweit es sich nicht um eingerichtete Räume handelt (§ 2 Nr. 4);

6. Beförderungsleistungen im Sinne des Verkehrssteuergesetzes (§ 2 Nr. 5);

7. Lotterielose (§ 2 Nr. 6);

8. die Leistungen der Aufsichtsräte (§ 2 Nr. 7);

9. Versicherungen (§ 2 Nr. 8);

10. Ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Krankenkassen leistungsberechtigt sind, nach Maßgabe des § 27 AusfBest.;

11. Naturalleistungen an Angestellte und Arbeiter (§ 2 Nr. 10);

12. die Warenrabatte bei Konsumgenossenschaften und die Rücklieferung von Rückständen durch Produktionsabsatzgenossenschaften. Den Genossenschaften können Gesellschaften mit beschränkter Haftung gleichgestellt werden (§ 2 Nr. 11);

13. Umsätze, die durch § 29 des Reichssiedlungsgesetzes bevorrechtigt sind;

14. Umsätze des sog. reinen Handels (§ 7 des Gesetzes). Über die wirtschaftliche Bedeutung dieses Vorrechts vgl. oben 2. Kapitel III, 1 (S. 55). Die Befreiung hat folgende Voraussetzungen:

a) Es müssen mehrere Umsatzgeschäfte verschiedener Unternehmer über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossen sein und abgewickelt werden (Unternehmerkette);

b) die verschiedenen Unternehmer dürfen nicht sämtlich in den unmittelbaren Besitz der Ware gelangen, vielmehr führt nur einer der beteiligten Unternehmer das Umsatzgeschäft dadurch aus, daß er einem der andern Unternehmer den unmittelbaren Besitz überträgt. Dabei sind zwei Fälle denkbar:

α) Der den unmittelbaren Besitz übertragende Unternehmer hat vor der Übertragung selbst den unmittelbaren Besitz. Dann überträgt

er ihn seinerseits einem der andern Unternehmer — gleichgültig, ob dies sein Vertragsgegner oder erst der Vertragsgegner eines Nachmannes ist — durch Aushändigung an diesen;

β) er hat den unmittelbaren Besitz nicht, für ihn ist aber ein Dritter, an dem Umsatzsteuergeschäft als Lieferer nicht Beteiligter, unmittelbarer Besitzer, der mit ihm hierüber einen besonderen Verwahrungsvertrag abgeschlossen hat, bei dem es sich nicht bloß um die Übernahme der Beförderung handelt. In diesem Falle geschieht die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch diese dritte Person für den aus dem Verwahrungsvertrag Berechtigten durch Aushändigung an einen der andern Unternehmer.

In beiden Fällen kann die Aushändigung durch Vermittlung eines Beförderungsunternehmens erfolgen, sofern dieses dem andern Unternehmer schließlich den unmittelbaren Besitz verschafft.

Steuerpflichtig ist in der Reihe der Unternehmer also derjenige, der in der zu α und β angegebenen Weise dem andern Unternehmer den unmittelbaren Besitz überträgt. Im allgemeinen kann man sagen, daß derjenige steuerpflichtig ist, der die Ware aus seinem Lager oder aus dem Lager, das ein Dritter (ein Lagerhalter) für ihn unterhält, herausgibt. Daneben ist aber auch derjenige steuerpflichtig, der den unmittelbaren Besitz zwar nicht überträgt, dessen Lieferung aber luxussteuerpflichtig ist (§ 7 Abs. 2).

V. Das Gesetz kennt außer den Befreiungen noch nachträgliche Steuerentlastungen für bestimmte Umsätze. In diesen Fällen sind die Umsätze zwar an sich steuerpflichtig, die Preiserhöhung aber, zu der die Steuerpflicht bei dem Wesen der Umsatzsteuer (vgl. oben B III S. 70) führt, wird nachträglich wieder ausgeglichen durch Vergütung der Steuer. Da diese Preiserhöhung nicht den Steuerpflichtigen, sondern seinen Abnehmer als Steuerträger trifft, erfolgt die Vergütung an den Abnehmer.

1. Bei der allgemeinen Umsatzsteuer wie bei der Luxussteuer tritt eine solche Vergütung zum Schutz des Ausfuhrhandels ein. Wer an einen inländischen Ausfuhrhändler liefert, ist, da es sich um eine Lieferung im Inlande handelt, umsatzsteuerpflichtig. Der Ausfuhrhändler, der die Ware weiter ins Ausland bringt, ist zwar für die Lieferung ins Ausland frei, er hat aber seinerseits an seinen Lieferer den um die Umsatzsteuer erhöhten Preis zu zahlen. Um den Ausfuhrhändler in den Stand zu setzen, im Auslande konkurrenzfähig zu bleiben, erhält er die Steuer vergütet, die auf seinen Einkäufen lastet (§ 4).

2. Die sonstigen Vergütungsfälle des Gesetzes beziehen sich auf die Luxussteuer und werden dort behandelt (§§ 19, 20, 24).

D. Der Steuermaßstab.

I. Steuermaßstab ist das für die Leistungen vereinnahmte Entgelt. Die Steuerpflicht tritt erst ein, wenn das Entgelt für die Leistung bei dem Unternehmer eingegangen ist. Für den Zeitpunkt der

Steuerpflicht kommt es auf diese Vereinnahmung an, ohne Rücksicht darauf, ob die Leistung bereits erfolgt ist oder ob es sich um eine Vorauszahlung handelt.

II. Entgelt (§ 8) ist der Gegenwert, den der Abnehmer dem Leistenden für seine Leistung zu gewähren hat. Der Begriff ist also nicht gleichbedeutend mit Kaufpreis, Honorar, Provision usw. Es gehören dazu vielmehr auch Auslagen, die der Leistungsverpflichtete dem Leistungsberechtigten daneben in Rechnung stellt. Auch Steuern, die der Leistungsverpflichtete zu zahlen hat und dem Leistungsberechtigten überwälzt (z. B. Verbrauchssteuern und auch die Umsatzsteuer selbst), sind Teile des Entgelts.

Hiervon bestehen nur folgende Ausnahmen:

1. Vermindert sich das Entgelt nachträglich durch Rückzahlung, z. B. infolge eines Skontoabzugs, der Auflösung des Vertrags, eines Minderungsanspruches oder eines Umtausches, so ist lediglich das geminderte Entgelt umsatzsteuerpflichtig (vgl. auch § 34). Das gilt nach § 8 Abs. 7 auch dann, wenn neben dem Kaufpreis zunächst auch ein Betrag für die Warenumschließung in Rechnung gestellt war, dieser Betrag aber zurückerstattet wird, wenn der Abnehmer die Warenumschließung dem Lieferer zurücksendet.

2. Auslagen für Beförderung können abgesetzt werden mit dem Betrage, zu dem sie tatsächlich dem Leistungsverpflichteten (Verkäufer, Spediteur usw.) entstanden sind (§ 8 Abs. 6).

3. Das gleiche gilt für Versicherungskosten (ebenda).

4. Ausgeschieden werden können weiter Beträge, die lediglich als durchlaufende Posten anzusehen sind. Hierzu gehören nach § 30 Abs. 2 der AusfBest. die Zollauslagen der Spediteure, die sie für ihre Auftragggeber machen und nach Maßgabe des § 107 Abs. 2 und 112 Abs. 1 Nr. 1 AusfBest. gewisse Auslagen der Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte.

III. Besteht das Entgelt in ausländischen Werten, so erfolgt die Umrechnung nach dem Kurse am Tage der Vereinnahmung (vgl. § 31 AusfBest.).

IV. Bei Tauschverträgen und diesen ähnlichen Geschäften ist das Entgelt für jeden Vertragschließenden gleich dem Werte der Leistung des andern (§ 8 Abs. 8).

V. Maßgebend ist das vereinnahmte Entgelt, also die Isteinnahme (vgl. I). Auf Antrag kann aber das Umsatzsteueramt gestatten, daß bereits nach den vereinbarten Entgelten ohne Rücksicht auf die Vereinnahmung, also nach der Solleinnahme, besteuert wird (vgl. § 9 des Gesetzes).

VI. Ist Steuergegenstand nicht eine Leistung, sondern die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2, vgl. C II), so tritt an die Stelle des Entgelts der gemeine Wert der entnommenen Gegenstände. Der gemeine Wert ist jedoch nicht nach Verbraucherpreisen, sondern nach Großhandelspreisen zu ermitteln.

E. Der Steuerabschnitt.

I. Die Steuer ist nicht für jede einzelne Vereinnahmung zu berechnen, sondern für die Gesamtheit der Vereinnahmungen innerhalb eines Zeitabschnitts (Steuerabschnitts). Der Steuerabschnitt beträgt:

1. bei der allgemeinen Umsatzsteuer, der Anzeigensteuer der Zeitungen und Zeitschriften und der Verwahrungssteuer der Banken, Sparkassen und Kreditgenossenschaften ein Kalenderjahr (§ 33 Abs. 2 des Gesetzes und § 138 der AusfBest.);

2. im übrigen, also bei den Luxussteuern und den zu 1. nicht genannten erhöhten Umsatzsteuern für bestimmte Leistungen ein Kalendervierteljahr;

3. in allen Fällen kann der Steuerabschnitt auf Antrag des Steuerpflichtigen oder durch Anordnung des Umsatzsteueramtes gekürzt werden (§ 33 Abs. 2 letzter Satz des Gesetzes, § 138 AusfBest.). Im Falle zu 2 kann der Steuerabschnitt auf Antrag auf ein Kalenderhalbjahr oder Kalenderjahr verlängert werden.

4. Bei Einstellung des Betriebes des Unternehmens endet der Steuerabschnitt mit dem Tage der Einstellung.

II. Die Entgelte innerhalb eines Steuerabschnitts sind grundsätzlich für alle Betriebe eines Unternehmers zusammenzurechnen (Unternehmereinheit). Eine Trennung findet nur statt, wenn ein Unternehmer unter mehrere Steuerarten mit verschiedenen Steuerabschnitten fällt, also z. B. sowohl der allgemeinen Umsatzsteuer (Kalenderjahr) als auch der Luxussteuer (Kalendervierteljahr) unterliegt.

III. Der erste Steuerabschnitt für die neue Umsatzsteuer ist, im Falle I, 1 das Kalenderjahr 1920, im Falle I Nr. 2 auf Grund besonderer Festsetzung nicht das 1. Kalendervierteljahr 1920, sondern das erste Kalenderhalbjahr 1920 (die Zeit vom 1. Jan. bis zum 30. Juni 1920).

F. Der Steuersatz.

I. Der Steuersatz besteht in einem Prozentsatz von der Gesamtheit der in einem Steuerabschnitt vereinnahmten Entgelte unter Abrundung auf volle Mark nach unten (§ 10).

II. Der Steuersatz beträgt:

1. bei der allgemeinen Umsatzsteuer 1,5 v. H. (§ 13; für den Steuerabschnitt 1920 kommt nach Maßgabe der Übergangsvorschrift des § 46 Abs. 3 daneben noch der alte Steuersatz von 0,5 v. H. in Betracht, s. unten);

2. bei den Luxussteuern 15 v. H. (§§ 15 und 21; daneben kommt nach der Übergangsvorschrift des § 47 für die Steuerabschnitte des Kalenderjahrs 1920 noch der alte Steuersatz von 10 v. H. in Betracht; vgl. auch § 46);

3. bei der erhöhten Umsatzsteuer auf bestimmte Leistungen:

a) bei der Anzeigensteuer der Zeitungen und Zeitschriften die Staffelsätze des § 27 Abs. 1,

b) bei der übrigen Anzeigen- und Reklamesteuer 5 v. H. (§ 27 Abs. 2),

c) im übrigen 10 v. H. (§ 25).

G. Das formelle Steuerrecht.

I. Die Umsatzsteuer ist eine Veranlagungssteuer mit Deklarationszwang. Daneben bestehen laufende Pflichten des Steuerpflichtigen, die ihn zu einem bestimmten Verhalten, auch unabhängig vom Veranlagungsverfahren, zwingen.

II. Die Pflichten des Steuerpflichtigen sind die folgenden:

1. die Pflicht, die Steuer in seine Entgelte einzurechnen. Die getrennte Inrechnungstellung der Steuer ist nach § 12 des Gesetzes verboten (Verbot der offenen Überwälzung). Die Steuer darf auf der Rechnung nicht in Erscheinung treten. Es bleibt vielmehr dem Steuerpflichtigen überlassen, seine Preise unter Berücksichtigung der Steuer als einer Geschäftsspese zu berechnen. Welche Sätze sich dabei, da die Steuer von dem um diese Spese erhöhten Entgelte berechnet, für die kaufmännische Kalkulation ergeben, besagt § 28 AusfBest. Von dem Verbot der offenen Überwälzung bestehen folgende Ausnahmen:

a) im Falle der Übergangsvorschrift des § 46 Abs. 5 des Gesetzes (vgl. L III);

b) im Falle der Luxus- oder erhöhten Steuerpflicht einer Privatperson (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 und § 25 Abs. 2 des Gesetzes; vgl. K IV und V);

c) wenn das Entgelt für eine Leistung in gesetzlich bemessenen Gebühren besteht. Hierzu gehören Gebühren der Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte, die Taxen für approbierte Ärzte, Zahnärzte, für Apotheken usw. (§ 12).

2. Die Anzeigepflicht. Der Steuerpflichtige hat, sofern er nicht ein Angehöriger der freien Berufe ist, den Beginn seiner Tätigkeit innerhalb zweier Wochen dem Umsatzsteueramt anzuzeigen (§ 30). Die Einstellung des Betriebes ist nicht anzeigepflichtig. Betriebe, die bereits unter der alten Umsatzsteuer angezeigt sind und nicht einer Sondersteuerart unterliegen, sind von der Anzeige befreit.

3. Die Pflicht, sich der Steueraufsicht zu unterwerfen (§ 32 des Gesetzes). Der Inhalt der Steueraufsicht bestimmt sich nach §§ 193—210 der Reichsabgabenordnung. (Vgl. auch oben im 3. Kapitel I, S. 58.)

4. Die Auskunftspflicht nach Maßgabe der Reichsabgabenordnung (ebenda).

5. Die Buchführungspflicht (ebenda).

a) Der allgemeinen Buchführungspflicht ist genügt, wenn der Steuerpflichtige sämtliche vereinnahmten Entgelte fortlaufend in ein Buch einträgt und am Schlusse des Kalenderjahres danach den Gesamt-

betrag ohne vorherige Entnahmen für geschäftliche oder häusliche Ausgaben ermittelt. Die Eintragungen sollen täglich erfolgen, Unternehmen mit nicht mehr als 50 000 M. Umsatz können die Eintragungen am Schluß jeder Woche vornehmen. Der Eigenverbrauch bei landwirtschaftlichen Unternehmungen kann stets am Schluß des Kalenderjahres durch Schätzung hinzugeschlagen werden.

b) Kleine landwirtschaftliche Betriebe mit nicht mehr als 40 000 M. Umsatz sind bis Ende 1924 von der Aufzeichnungspflicht entbunden.

c) Für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte bestehen Sonderbestimmungen nach den §§ 107—113 AusfBest.

d) Wegen des Straßenhandels vgl. unten K, III (S. 83).

e) Luxussteuerpflichtige Betriebe und Betriebe, die der erhöhten Umsatzsteuer unterliegen, sind zu einer Sonderbuchführung (Steuerbuch und Lagerbuch) nach Maßgabe der §§ 94—106 der AusfBest. verpflichtet.

6. Die Pflicht zur Aufbewahrung der Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere nach § 162 Abs. 8 der Reichsabgabenordnung.

7. Die Steuererklärungspflicht. Die Steuererklärung (§ 35) ist unter Benutzung der vom Reichsminister der Finanzen herausgegebenen Muster für den abgelaufenen Steuerabschnitt im nächsten Kalendermonat abzugeben (für die erste Luxussteuererklärung ist die Abgabefrist bis zum 1. Sept. 1920 verlängert worden). In der Steuererklärung sind die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Entgelte und die Entgelte, für die Befreiung beansprucht wird, getrennt aufzuführen.

8. Die Pflicht, die festgesetzte Steuer rechtzeitig zu zahlen (§ 37 des Gesetzes).

9. Die Verzinsungspflicht. Es kommen zwei Verzinsungen in Betracht.

a) Die Steuer ist mit dem Ablauf des dritten Monats nach Schluß des Steuerabschnitts mit 5 v. H. zu verzinsen, wenn der Steuerbetrag mehr als 1000 M. beträgt, unabhängig davon, ob die Steuer schon festgesetzt ist oder nicht (§ 37 Abs. 2).

b) Wird die festgesetzte Steuer nicht bis zum Fälligkeitstermin gezahlt, so tritt die Verzinsungspflicht von 5 v. H. allgemein mit der Fälligkeit ein (§ 104 AO.)

10. Die Pflicht zur Sicherheitsleistung. Sie kommt in zwei Fällen in Betracht:

a) bei Stundung der fälligen Steuer (§ 106 AO.);

b) unabhängig von der Fälligkeit einer Steuer, auf Verlangen des Umsatzsteueramts, wenn sich bei der Ausübung der Steueraufsicht die Unzuverlässigkeit des Betriebes ergibt (§ 32 Abs. 2). Wegen der Präsumtion dieser Unzuverlässigkeit beim Straßenhandel s. K, III.

III. 1. Für das Veranlagungsverfahren und die Rechtsmittel gilt die Reichsabgabenordnung, und zwar ausnahmslos. Für die Steuerfestsetzung ist dabei folgendes hervorzuheben.

a) Im allgemeinen ist der Steuerfestsetzung die Buchführung des Steuerpflichtigen und seine Steuererklärung zugrunde zu legen.

b) Fehlt eine Buchführung oder erscheint sie unrichtig oder unvollständig, so tritt das Schätzungsverfahren ein. Dabei werden Pauschsätze als Anhaltspunkte dienen können. Wird geschätzt, so hat der Steuerpflichtige wegen der Höhe des geschätzten Betrages nicht die ordentlichen Rechtsmittel, sondern nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt (vgl. § 210 Abs. 3 AO.).

2. Wegen der Behörden gilt ebenfalls die Reichsabgabenordnung. Doch haben in Preußen und Sachsen die Finanzämter die Umsatzsteuergeschäfte noch nicht übernommen, sie wird vielmehr nach § 6 der EinfVO. der AO. einstweilen noch von den Gemeindevorständen, Kreisausschüssen usw. geführt.

H. Die Luxussteuer.

I. Das Gesetz kennt zwei Luxussteuerarten: die Herstellersteuer und die Kleinhandelssteuer. Beide schließen sich grundsätzlich (wenn auch nicht völlig ausnahmslos) einander aus und gelten je nur für die in § 15 oder § 21 aufgeführten Gegenstände. Beide Steuern betreffen in erster Linie die Umsätze innerhalb gewerblicher Tätigkeit, umfassen aber weiter beide den Eigenverbrauch, die Versteigerung und die Einfuhr, die Kleinhandelssteuer außerdem noch für bestimmte Gegenstände den Privatverkauf und für Kunstgegenstände und Antiquitäten die Ausfuhr.

II. Die Herstellersteuer.

1. Subjektiv steuerpflichtig ist der Hersteller. Hersteller ist, wer aus Rohstoffen oder Halbstoffen einen Gegenstand macht, der für sich wirtschaftlich ein anderer, als der verwendete Rohstoff oder Halbstoff ist, ein anderes marktgängiges Produkt darstellt. Wer einen fertigen Gegenstand nur putzt, verpackt oder ihn sonst äußerlich behandelt, um ihn für die Kauflustigen anlockend zu machen, stellt nicht her (§ 18). Da unter § 15 grundsätzlich nur Fertigwaren fallen, muß die Herstellung grundsätzlich das Ziel haben, den Gegenstand zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch fertigzustellen. Insoweit § 15 ausnahmsweise auch Halberzeugnisse umfaßt, muß die Herstellung das Ziel haben, dieses Halberzeugnis in der marktgängigen Form fertigzustellen. Hersteller ist auch der Werklieferer, also derjenige, der Reparaturarbeiten an einem Luxusgegenstand unter Beifügung von Stoffen, die nicht bloß Nebensachen oder Zutaten sind, ausführt. Im Falle des Lohnbetriebes ist luxussteuerpflichtiger Hersteller nicht der fabrizierende Unternehmer, sondern der bestellende Unternehmer (§ 18 Abs. 2). Wird der Gegenstand in der Hausindustrie hergestellt, so ist nicht der an den Unternehmer liefernde Hausgewerbetreibende, sondern der Unternehmer luxussteuerpflichtig (§ 2 AusfBest.).

2. Luxusgegenstände, die der Herstellersteuer unterliegen, sind grundsätzlich nur solche Gegenstände, die in der Hauswirtschaft ge-

braucht werden. Also nicht Produktionsmittel oder Baustoffe, auch wenn sie aus den in § 15 I aufgeführten wertvollen Stoffen bestehen. Von diesen Grundsätzen bestehen Ausnahmen nach beiden Richtungen:

a) Arzneimittel, Gegenstände der Krankenpflege, Säuglingspflege und Wochenpflege (z. B. Prothesen, Brillen usw.) sind, obgleich sie in der Hauswirtschaft gebraucht werden können, luxussteuerfrei;

b) in einzelnen Fällen sind Gegenstände luxussteuerpflichtig, obgleich sie als Baustoffe Verwendung finden, so nach § 15 I Nr. 9 Fenster aus Spiegelglas, II Nr. 21 Parkettäfelböden, II Nr. 23 Wandbekleidungen.

Im übrigen ist zu beachten, daß es bei der Feststellung, ob ein Gegenstand zu den hauswirtschaftlichen gehört, nicht auf die subjektive Absicht des Erwerbers, sondern lediglich auf die objektive Beschaffenheit ankommt. Kann ein Gegenstand sowohl in der Hauswirtschaft wie zum gewerblichen oder baulichen Zwecke benutzt werden, so entscheidet über seine Luxussteuerpflicht die hauptsächliche Verwendungsart von Gegenständen der betreffenden Art (§ 15 Abs. 1).

3. Welche hauswirtschaftlichen Gegenstände als Luxusgegenstände anzusehen sind, ergibt die Liste des § 15 in Verbindung mit den §§ 34 bis 78 AusfBest.

4. Die Herstellersteuer kann dem Erwerber in zwei Gruppen von Fällen vergütet werden:

a) Bei der Aufeinanderfolge mehrerer je für sich luxussteuerpflichtiger Hersteller (§ 19). Ein Luxusgegenstand, der von einem Hersteller veräußert wird, kann von dem Erwerber nochmals bearbeitet werden, so daß wiederum ein luxussteuerpflichtiger Gegenstand entsteht. Es sind dann grundsätzlich beide Hersteller luxussteuerpflichtig. Die doppelte Belastung wird aber dadurch vermieden, daß der zweite Hersteller einen Vergütungsanspruch an das Umsatzsteueramt nach Maßgabe des § 19 des Gesetzes und des § 196 AusfBest. hat. Zur Vermeidung dieses schwierigen Vergütungsverfahrens sehen die Ausf.-Best. in einigen Fällen vor, daß der Hersteller bestimmter Luxusgegenstände dann luxussteuerfrei ist, wenn als Erwerber ein Weiterverarbeiter in Betracht kommt und dieser sich durch ein besonders geregeltes Bezugsscheinverfahren ausweist (vgl. § 54 I, 2 wegen der Automobile, § 56 IV wegen der Rauchwaren, § 50 II Nr. 3 wegen optischer Bedarfsartikel und das Rundschreiben v. 30. Juli 1920, RStBl. Nr. 18 wegen der Schalltrichter, Schalldosen und Tonarme bei phonographischen Apparaten).

b) Der Erwerber eines Luxusgegenstandes hat einen Vergütungsanspruch von 10 v. H. des von ihm entrichteten Preises, wenn er nachweist, daß er den Gegenstand im öffentlichen Interesse oder sonst zu einem in § 20 näher bezeichneten Zwecke erworben hat.

III. Die Kleinhandelssteuer.

1. Subjektiv steuerpflichtig ist der Gewerbetreibende, der den Gegenstand unmittelbar an den Verbraucher veräußert. Es ist aber auch

jede andere Veräußerung der in § 21 genannten Gegenstände luxussteuerpflichtig, wenn der Veräußerer nicht in der in § 22 vorgeschriebenen Form den Nachweis erbringt, daß er außerhalb des Kleinhandels verkauft hat. Die Form des Nachweises geschieht durch die Wiederveräußerungsbescheinigung und deren Eintragung ins Steuerbuch (vgl. § 201 AusfBest.).

2. Im Kleinhandel steuerpflichtige Luxusgegenstände sind die im § 21 des Gesetzes aufgeführten.

3. Für den Erwerber besteht ein Vergütungsanspruch bei Verwendung im öffentlichen Interesse oder zu den sonstigen in § 24 des Gesetzes bezeichneten Zwecken. Neben der nachträglichen Vergütung kommt bei der Kleinhandelssteuer auch eine vorgängige Ermächtigung zum luxussteuerfreien Einkauf durch eine Verwendungsbescheinigung in Betracht.

IV. Neben der Herstellersteuer und der Kleinhandelssteuer besteht für die Übergangszeit des Kalenderjahrs 1920 noch eine weitere Kleinhandelssteuer für Gegenstände, die nach § 8 des alten UStG. 1918 der Kleinhandelsluxussteuer unterlagen, jetzt aber der Herstellersteuer unterliegen würden, sich aber am 1. Jan. 1920 nicht mehr beim Hersteller, sondern bereits beim Kleinhändler befanden (vgl. § 47 des Gesetzes und § 208 AusfBest.). Für diese Luxussteuer der Übergangszeit besteht die Möglichkeit der Pauschalierung nach den Rundschreiben des Reichsministers der Finanzen v. 19. Febr. u. 15. März 1920 (RStBl. S. 216 u. S. 253).

I. Die erhöhte Umsatzsteuer auf bestimmte Leistungen.

I. Leistungen aller Art unterliegen der allgemeinen Umsatzsteuer, z. B. Vermietungen, Vermittlungen, Verwahrungen, Reparaturen usw. Aus der Gruppe der Leistungen hebt § 25 des Gesetzes vier Arten heraus und besteuert sie mit 10 v. H. (bzw. 5 v. H. oder der Staffel des § 27). Dabei ist der Ausdruck „Leistung" nicht unbedingt im Gegensatz zum Begriffe Lieferung gebraucht, vielmehr soll charakterisiert werden, daß sich wirtschaftlich die Leistung nicht in der Übergabe eines Gegenstandes erschöpft. Im übrigen kommen bei der erhöhten Umsatzsteuer des § 25 auch rechtlich Lieferungen in Betracht, z. B. bei der Herstellung von Druckschriften mit Reklametext, von Reklameartikeln oder Verpackungsmitteln mit Reklametext usw.

II. Die Anzeigen- (Inseraten- und Reklame-) Steuer.

1. Der Begriff der Anzeige im Sinne des UStG. erfordert a) die Mitteilung über eine Tatsache (das Bestehen eines Geschäfts, eines Verfahrens, den Vorfall eines Ereignisses); b) den Hinweis auf diese Tatsache in der Art, daß andere von ihr Kenntnis nehmen und daraus Schlüsse für ihre Stellungnahme zu der Tatsache (Bestellung usw.) ziehen sollen.

Die Öffentlichkeit der Mitteilung wird meist vorhanden sein, ist aber nicht erforderlich. In Betracht kommen:

a) Einrückungen in inländische Zeitungen und Zeitschriften;

b) Hinweise durch den Druck oder auf sonstigem mechanischen oder chemischen Wege, auf Flächen und in Räumen aller Art, durch Herstellung von Katalogen, Prospekten, Plakaten, Aushängen, Verpackungsmitteln, Zugabeartikeln usw.;

c) Ankündigungen, die auf sonstige Art die Aufmerksamkeit anziehen, wie Beleuchtungen mit Scheinwerfern, Vorführungen von Filmen, Umhertragen von Tafeln, Ausrufen usw.

2. Von der Anzeigensteuer sind die in § 81 der AusfBest. zusammengestellten Arten befreit. Für Warenumschließungen gelten besondere Vergünstigungen (§ 84 AusfBest.).

3. Steuerpflichtig ist derjenige, der für die Ausführung der Anzeige etwas vereinnahmt. Sind dabei mehrere selbständige Gewerbetreibende hintereinander tätig, so ist jeder für sich steuerpflichtig, also der Hersteller der Anzeige (bei Zeitungen der Verleger, nicht der Drucker), weiter derjenige, der Flächen und Räume für die Anbringung der Anzeige vermietet.

Ist bei einer Zeitung oder Zeitschrift der Anzeigenteil verpachtet, so ist der Pächter erhöht steuerpflichtig. Bei der Annoncenexpedition ist nicht die Expeditionsfirma, sondern der Zeitungsverlag oder der Pächter des Anzeigenteils der Zeitung erhöht umsatzsteuerpflichtig.

4. Der Steuersatz beträgt:

a) bei Zeitungen und Zeitschriften grundsätzlich 10 v. H., aber mit den aus der Staffel des § 27 sich ergebenden Ermäßigungen;

b) bei allen andern Anzeigen, also Plakaten, Prospekten, Katalogen, Verpackungsmitteln usw., 5 v. H.

5. Die Anzeigensteuer wird auch erhoben, wenn die Anzeige von einer Privatperson (etwa durch Vermieten der Fläche des eigenen Hauses) übernommen wird (§ 25 Abs. 2 vgl. unten K, V).

III. Die Beherbergungssteuer.

1. Steuerpflichtig ist derjenige, der Schlaf- und Wohnräume vermietet. Die Steuerpflicht erstreckt sich auch auf Privatpersonen (vgl. unten S. 84).

2. Steuergegenstand ist die entgeltliche Gewährung eingerichteter (möblierter) Schlaf- und Wohnräume zu vorübergehendem Aufenthalt. Dabei kommt es auf die bei dem Einziehen in eine Stadt oder bei dem Beginn des Einmietens bestehende Absicht und die hierauf einen Schluß zulassenden Umstände an. Nicht bloß vorübergehend mietet sich derjenige ein, der mehr als drei Monate bleibt, ohne Rücksicht darauf, auf welche Frist oder mit welcher Kündigungsfrist er das einzelne Zimmer mietet.

3. Befreit sind Vermietungen, bei denen das Entgelt nicht mehr als 5 M. auf den Tag oder die Übernachtung und für jede einzelne Person berechnet beträgt.

4. Steuermaßstab ist das Entgelt. Dabei sind keine Abzüge für Nebenleistungen (Bedienung, Heizung, Wäschegestellung, Trinkgeldaufschlag usw.) zulässig. Einheitliche Pensionspreise sind angemessen in Beherbergung und Beköstigung zu zerlegen.

IV. Die Verwahrungssteuer.

1. Steuerpflichtig ist der Verwahrer, sofern seine gewerbliche Tätigkeit auf die Verwahrung gerichtet ist.

2. Steuergegenstand ist die Verwahrung von Geld, Wertpapieren, Wertsachen, Gegenständen der in § 21 Abs. 1 Nr. 1—3 bezeichneten Art, Pelzwerk. Ob die Verwahrung offen oder geschlossen oder durch Vermietung eines besonderep Raums für die Verwahrung erfolgt, ist gleichgültig. § 29 Abs. 2 stellt die (widerlegliche) Vermutung auf, daß in geschlossenen Depots und Safes verwahrte Gegenstände zu den verwahrungssteuerpflichtigen gehören.

3. Befreit ist die Aufbewahrung in Banken, wenn der Auftraggeber selbst eine Bank ist (§ 29).

V. Die Vermietung von Reittieren.

1. Steuerpflichtig ist, wer gewerbsmäßig Reittiere (Pferde, Esel, Maulesel, Maultiere) zum Reiten vermietet, also insbesondere der Tattersall.

2. Steuergegenstand ist das Vermieten der Tiere zur Benutzung durch Reiten, also nicht zum Kutschieren oder zur Beförderung von Traglasten.

K. Die besonderen Verfahrensarten (formelle Sondersteuerarten).

I. Wie zu A II bereits zusammengestellt wurde, kennt das Gesetz eine Reihe besonderer Verfahrensarten. Sie unterscheiden sich von dem normalen Verfahren dadurch, daß die Veranlagung nicht auf den Steuerabschnitt abgestellt ist. Im allgemeinen knüpft die Steuerpflicht unmittelbar an den einzelnen Steuervorgang an.

II. Die Versteigerung (§ 1 Nr. 3, § 17 Nr. 2, § 21 Abs. 1 Nr. 2).

1. Steuerpflichtig ist der Versteigerer, gleichgültig, ob er selbst oder sein Auftraggeber eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 11 Abs. 2).

2. Steuergegenstand ist die Versteigerung mit Ausnahme (§ 1 Nr. 3)

a) der Versteigerung in der Zwangsversteigerung; hierzu gehört der Pfandverkauf nicht;

b) der Versteigerung von Grundstücken;

c) der Versteigerung von Nachlaßgegenständen unter der ausschließlichen Beteiligung von Miterben.

3. Steuermaßstab ist der Zuschlagspreis.

4. Der Steuersatz beträgt $1^1/_2$ v. H. Er beträgt 15 v. H. in folgenden Fällen:

a) bei der Versteigerung der in § 15 genannten Luxusgegenstände, wenn der Auftraggeber Hersteller (Fabrikant) ist (§ 17 Nr. 2);

b) bei der Versteigerung der aus § 15 nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 übernommenen Gegenstände, wenn der Versteigerer eine Privatperson ist;

c) bei der Versteigerung der Luxusgegenstände des § 21. In diesem Falle ist jedoch der Versteigerer nur mit $1^1/_2$ v. H. steuerpflichtig und hat $13^1/_2$ v. H. des Zuschlagspreises dem Erwerber zu erstatten, wenn dieser sich als Wiederveräußerer ausweist oder eine Verwendungsbescheinigung nach § 24 Abs. 2 vorliegt.

5. Der Versteigerer hat die Steuer nach jeder Versteigerung an das Umsatzsteueramt anzumelden und abzuliefern. Auf Antrag ist eine Besteuerung gewerbsmäßiger Versteigerer nach Steuerabschnitten zulässig (§ 156 Abs. 3 AusfBest.).

6. Der Versteigerer hat ein Rückgriffsrecht gegenüber seinem Auftragggeber (§ 11 Abs. 2 Satz 2).

III. Der Straßenhandel.

1. Die Versteuerung erfolgt an sich bei den Straßenhändlern nach Steuerabschnitten, es findet aber eine verschärfte Steueraufsicht mit vorgängiger Sicherheitsleistung statt.

2. Der verschärften Steueraufsicht unterliegen diejenigen Personen, die ohne Begründung einer gewerblichen Niederlassung oder außerhalb der gewerblichen Niederlassung von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder an anderm öffentlichen Orte Lieferungen gegen Entgelt ausführen. Die Versteuerung erfolgt durch Sicherheitsleistung in Form der Lösung eines Straßensteuerhefts mit nachträglichem Steuerbescheid (vgl. §§ 117—125 AusfBest.).

IV. Der Privatverkauf von Luxusgegenständen durch Privatpersonen.

1. Steuerpflichtig ist der Veräußerer, der entweder keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt oder zu dessen gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit die Veräußerung von Luxusgegenständen der jeweiligen Art nicht gehört.

2. Steuergegenstand sind die Verkäufe der in § 23 Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Gegenstände. Dabei sind zwei Gruppen zu unterscheiden:

a) die aus § 15 des Gesetzes übernommenen Gegenstände (Schmucksachen aus unedlen Stoffen, Musikinstrumente, Personenfahrzeuge, Pelzwerk, Teppiche). In diesen Fällen tritt die Luxussteuerpflicht stets ein, auch wenn der Erwerber ein Weiterveräußerer ist;

b) die aus § 21 übernommenen Gegenstände (Edelmetallwaren, Edelsteine, Halbedelsteine und Perlen, Kunstgegenstände, Antiquitäten). In diesem Falle ist die Luxussteuerpflicht nicht gegeben, wenn der Erwerber eine Wiederveräußerungsbescheinigung nach § 22 oder eine Verwendungsbescheinigung nach § 24 Abs. 2 vorweist.

3. Steuermaßstab ist der Kaufpreis. Die Steuer selbst wird in diesem Falle nicht eingerechnet.

4. Die Besteuerung erfolgt in der Form der Verstempelung oder der Barentrichtung an das Umsatzsteueramt nach § 184 AusfBest. Es besteht Quittungszwang (§ 183 AusfBest.). Für die Steuer haften der Privatverkäufer wie der Käufer.

5. Es bestehen folgende besondere Kontrollvorschriften:

a) eine Beschränkung des Rechtsschutzes für den auf Zahlung verklagten Käufer, indem seine Einrede auf erfolgte Tilgung nur berücksichtigt wird, wenn er die Luxusbesteuerung nachweist (§ 39 Abs. 4);

b) eine Überwachung der Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften mit Anzeigepflicht des Zeitungsunternehmens nach § 42 des Gesetzes und § 189 AusfBest.

V. Die **Übernahme von Anzeigen** und die **Vermietung von Wohn- und Schlafräumen** durch **Privatpersonen,** § 25 Abs. 2.

Die Form der Steuerentrichtung ist die gleiche wie zu IV.

VI. Die Einfuhr von Luxusgegenständen.

1. Der Steuergegenstand ist verschieden, je nachdem es sich um die Einfuhr von Luxusgegenständen des § 15 oder um diejenigen des § 21 handelt.

a) Bei den Luxusgegenständen des § 15 ist nicht nur die Lieferung ins Inland, sondern jedes Verbringen ins Inland luxussteuerpflichtig. Ausnahmen bestehen nach § 12 AusfBest. (Umzugsgut, Reisebedarf, Durchfuhr) und nach dem Rundschreiben v. 28. Juli 1920, RStBl. S. 420 (Veredelungsverkehr, Rückwarenverkehr, Meßverkehr u. ä.).

b) Bei den Luxusgegenständen nach § 21 ist nur die Lieferung in oder aus dem Ausland an eine Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat, luxussteuerpflichtig.

2. Luxussteuerpflichtig ist:

a) im Falle 1 a der erste inländische Erwerber, wenn ein Lieferungsgeschäft aus dem Ausland vorliegt, in allen übrigen Fällen derjenige, der den Gegenstand im Inland in Gewahrsam nimmt (der Verbringer);

b) im Falle 1 b der erste inländische Erwerber. In diesem Falle fällt die Luxussteuerpflicht weg, wenn sich der Erwerber dem Umsatzsteueramt gegenüber durch eine Wiederveräußerungsbescheinigung nach § 22 oder eine Verwendungsbescheinigung nach § 24 Abs. 2 ausweist.

3. Steuermaßstab ist das Entgelt, wenn es nachweisbar ist, sonst der gemeine Wert. Der Fiskus hat ein Übernahmerecht (§ 38).

4. Die Steuererhebung erfolgt für jeden einzelnen Einfuhrfall durch besondere Steuererklärung des Steuerpflichtigen (§ 19 AusfBest.).

5. Zuständig ist das Umsatzsteueramt des Steuerpflichtigen. Die Zollstellen haben nach §§ 20, 21 AusfBest. bei der Kontrolle mitzuwirken.

VII. Die **Ausfuhr** der in § 23 Abs. 1 Nr. 4 genannten Gegenstände.

1. Steuerpflichtig ist der Verbringer ins Ausland ohne Rücksicht darauf, ob er Gewerbetreibender ist.

2. Steuergegenstand ist das Verbringen ins Ausland ohne Rücksicht darauf ob eine Lieferung vorliegt.

3. Das Verbringen muß sich auf folgende Gegenstände beziehen:

a) Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik,

b) Antiquitäten,

c) Sammelgegenstände, die für die Geschichte, Kulturgeschichte oder die Urgeschichte der Pflanzen- und Tierwelt von Bedeutung sind. Die Gegenstände müssen mindestens 50 Jahre alt sein, und wenn der Hersteller nicht mehr lebt, müssen seit seinem Tode mindestens 50 Jahre verflossen sein.

4. Steuermaßstab ist das Entgelt, wenn ein Verkauf ins Ausland erfolgt, sonst der gemeine Wert.

5. Die Besteuerung erfolgt wie zu VI. Gewerbsmäßige Verbringer können die Steuererklärung gleichzeitig mit der für ihre gewerblichen Umsätze abgeben.

L. Übergangsvorschriften.

I. Das alte UStG. 1918 tritt mit dem 31. Dez. 1919 außer Kraft. Es bleibt anwendbar auf die Steuerfälle bis zum 31. Dez. 1919, gilt also insbesondere noch bei der im Januar 1920 beginnenden Veranlagung für das Kalenderjahr 1919.

II. Das neue UStG. gilt für die Steuerfälle vom 1. Jan. 1920 ab, und zwar:

1. voll, sofern Leistung und Vereinnahmung in das neue Steuerjahr fallen, ohne Rücksicht darauf, wann der Vertrag geschlossen ist;

2. im Jahre 1920 mit Steuersätzen entsprechend der unter dem alten Gesetze geltenden Höhe (0,5 und 10 v. H.), sofern zwar die Zahlung unter dem neuen Gesetze erfolgt, die Lieferung aber bereits vor dem 1. Jan. 1920 ausgeführt war. Bei der Versteuerungsart nach der Solleinnahme gilt Entsprechendes, wenn die Zahlung vor dem 1. Jan. 1920 erfolgte, die Leistung aber im neuen Jahre (§ 46 Abs. 3).

III. Im Falle zu II, 1 hat der Leistungsverpflichtete einen privatrechtlichen Anspruch gegen den Leistungsberechtigten auf einen Preisaufschlag nach Maßgabe des Unterschiedes der Steuersätze beim alten und neuen Gesetze, wenn die Preisfestsetzung bereits vor dem 1. Jan. 1920, also ohne Rücksicht auf die nunmehr höheren Steuersätze, erfolgte (§ 46 Abs. 5).

IV. Für die Übergangszeit des Kalenderjahrs 1920 sieht § 47 eine Fortgeltung der Kleinhandelsluxussteuer des § 8 des alten UStG. 1918 vor; vgl. oben H, IV.

Auszüge aus den allgemeinen Begründungen der beiden Umsatzsteuergesetze.[1])

A. Auszug aus der allgemeinen Begründung des Entwurfs des alten UStG.

(Drucks. des RT. 1914/18 Nr. 1461.)

I. (S. 14.) Der Warenumsatzstempel, der nach dem Ges. v. 26. Juni 1916 (RGBl. S. 639) an die Stelle des Entw. eines Quittungsstempelges. (Drucks. des RT. 1914/16 Nr. 824) trat, brachte gegenüber der Regierungsvorlage sowohl eine Einschränkung wie eine Erweiterung: eine Einschränkung, indem an die Stelle des gesamten Umkreises der Zahlungen, welche die Regierungsvorlage in die Besteuerung einbeziehen wollte, ein Ausschnitt, die Zahlungen für Warenlieferungen, trat; und eine Erweiterung, indem der vorgeschlagene nur zweifach abgestufte Fixstempel durch eine Abgabe nach dem Verhältnis der Höhe der Zahlungen ersetzt wurde. Man war sich bei dem Erlasse des Warenumsatzstempelgesetzes darüber klar, daß es sich um einen Versuch handelte und in ihm Keime für eine weitere Entwicklung enthalten sein könnten . . .

(. . . S. 15.) Es ist nun von vielen Seiten, gerade auch von Persönlichkeiten des Handels und der Industrie, die Ansicht ausgesprochen worden, daß es ohne Schädigung des Wirtschaftslebens möglich sei, mit dem Steuersatze bei der Warenumsatzsteuer bis auf 1 oder auch sogar 2 v. H. zu gehen und so aus ihr mehrere Milliarden herauszuholen. Bei der Prüfung, wieweit der Steuersatz tatsächlich steigerungsfähig ist, werden in erster Linie die Bedenken ernstlich untersucht werden müssen, die sich gegen eine zu starke Belastung der Umsätze anführen lassen. Es sind das im wesentlichen vier[2]).

---

[1]) Die Seitenzahlen der Drucksachen sind in Klammern eingefügt. Die Anmerkungen rühren vom Kommentator her.

[2]) Die Begr. 1919 (S. 29) nimmt insoweit Bezug auf die Begr. des alten USt.G. 1918. Vgl. dazu auch oben 2. Kapitel (S. 46 f.).

1. Die Steuer würde bei einem hohen Satze für die Unternehmer, die sie zu entrichten haben, erdrückend wirken, soweit sie sich nicht durch den wirtschaftlichen Vorgang der Überwälzung von ihr befreien können. Dabei ist es für die grundsätzliche Erwägung nicht von maßgebender Bedeutung, in welcher Form diese Überwälzung vor sich geht: ob also — wie das durch das Gesetz, betr. die Abwälzung des Warenumsatzstempels, v. 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441) für den Warenumsatzstempel ausdrücklich ausgeschlossen worden ist — die Überwälzung dadurch geschieht, daß der Veräußerer den von ihm ausgelegten Stempel dem Käufer nach dem Verhältnis des von diesem geschuldeten Kaufpreises mit in Rechnung stellt, oder ob die Abgabe bei dem einzelnen Lieferungsgeschäft als solche gar nicht in Erscheinung tritt, aber für den Veräußerer einen Faktor seiner Preisberechnung gebildet hat. Kann der Veräußerer in letzterem Falle nach Lage der wirtschaftlichen Machtverhältnisse den so errechneten Preis dem Käufer gegenüber durchsetzen, so ist die Überwälzung geglückt; der Veräußerer ist zwar äußerlich Steuerschuldner, der Käufer aber trägt die Belastung in Wirklichkeit. Würde dieser Überwälzungsprozeß nicht durchführbar sein, so müßte der Unternehmer zur Deckung der Steuer auf einen entsprechenden Teil seines Gewinns verzichten, und dieser Teil würde um so größer, für die wirtschaftliche (S. 16) Widerstandsfähigkeit des Unternehmens um so verhängnisvoller sein, je höher die Steuer ist. Rechnet man z. B. mit einer Abgabe von 1 v. H. — wie sie vielfach vorgeschlagen ist — und nimmt an, daß der Unternehmer an 100 M. Umsatz bisher 10 M. verdiente, so käme man zu einer zehnprozentigen Belastung des Unternehmergewinns, des Ertrags. Das Verhältnis vom Ertrage zum Umsatz ist aber in sehr vielen Fällen nicht so günstig, wie hier angenommen: sinkt es z. B., wie bei vielen Geschäften, auf 5 zu 100, so würde die einprozentige Umsatzsteuer den Ertrag mit 20 v. H. belasten. Diese Belastung des Unternehmergewinns würde um so härter sein, als sie bei dem rohen, zum Ertrag in keinem festen Verhältnis stehenden Besteuerungsmaßstabe des Umsatzes ganz ungleich wirken würde. Es muß also die Möglichkeit der Überwälzung offenbleiben. Nun ist bekannt, daß niedrige Steuersätze oft gerade der Überwälzung entgegenstehen, weil sie schwierig in den Einzelpreis einzurechnen sind. Hohe Steuersätze dagegen begünstigen die Überwälzung, weil der Unternehmer sie eben überwälzen muß, wenn er bestehen will. Immerhin können im einzelnen Falle die wirtschaftlichen Machtkämpfe zur Folge haben, daß die Überwälzung einer Gruppe von Unternehmern nicht glückt, etwa weil es sich um ein Glied des Produktions- und Verteilungsprozesses handelt, das diesem wirtschaftlich nicht fest genug eingegliedert ist, um bei einer erheblichen, die Steuer miteinrechnenden Preissteigerung der Gefahr der Ausschaltung zu entgehen, wie das bei manchen Zwischenhandelsgeschäften der Fall sein könnte. Man wird aus solchen Erwägungen jedenfalls Gründe gegen die Erhöhung der Abgabe auf einen Satz, der unter allen Umständen die Unter-

nehmer, denen die Überwälzung nicht gelingt, erdrosseln würde, herleiten können.

2. In der Regel wird die Überwälzung gelingen. Dann bleibt also die Steuer auf dem letzten Abnehmer der Ware haften. Letzter Abnehmer ist der Verbraucher. Es tritt also eine Verteuerung des Verbrauchs ein. Einer solchen Verteuerung wirkt nun freilich allgemein, wenigstens im normalen Wirtschaftsleben, das Bestreben der Unternehmer, die Produktionskosten, wo dazu Gelegenheit gegeben ist, zu verbilligen und die dadurch mögliche Preissenkung im Konkurrenzkampf auszunutzen, entgegen. Immerhin muß gerade in einer Zeit, wo alle Preise außerordentlich gestiegen sind und auch für eine nähere Zukunft Rohstoffmangel ihre rasche Senkung auf eine den Anschauungen vor dem Frieden entsprechende Höhe nicht erwarten läßt, eine weitere Belastung des Verbrauchs durch eine preissteigernde Steuer unerwünscht erscheinen. Nun darf man freilich diese Belastung nicht überschätzen. Eine Verteuerung um 1 v. H. — um mit diesem Beispiel zu rechnen — ist im Wirtschaftsleben für den letzten Verbraucher nicht oder doch kaum fühlbar. Es würde allerdings nicht nur das letzte Umsatzgeschäft, etwa vom Kleinhändler an den Verbraucher, mit 1 v. H. belastet werden, vielmehr wiederholt sich die Steuer bei allen vorherigen Umsätzen, die in der Stufenfolge des Produktions- und Verteilungsprozesses vom Kleinhändler über den Großhändler zum Produzenten und von diesem, vielleicht noch über verschiedene Veredelungsgewerbe, zum Rohstoffhändler und Rohstoffgewinner zurückführen. Aber nur bei dem zeitlich letzten Umsatzgeschäft, im Beispiel dem zwischen Kleinhändler und Verbraucher, liegt der hohe Kleinhandelspreis der Steuerberechnung zugrunde; der Steuermaßstab, der Umsatzpreis, verringert sich in immer schärferer Zuspitzung mit dem Zurückgehen in der geschilderten Stufenfolge, so daß bei einem zehnfachen (S. 17) Umsatze das Enderzeugnis nicht mit zehnmal dem gleichen Steuerbetrage, sondern mit einer viel geringeren Summe sehr ungleicher Steuerbeträge belastet ist. Um das an einem Beispiel zu verdeutlichen: Ein Wäschestück kostet, ohne Einrechnung der Steuer, im Laden 120 M.; um wieviel verteuert es sich bei einer Steuer von 1 v. H.? Die Antwort gibt folgende Überlegung. Zu dem Wäschestück ist eine Einheit Rohbaumwolle verwendet, für die der Spinner 10 M. zahlt; dazu kommen 10 Pf. Steuer; der Spinner gibt das Garn, die Einheit, zu 15 M. an den Weber weiter: 15 Pf. Steuer; der Weber verkauft die Einheit Gewebe der Wäschefabrik für 25 M.: 25 Pf. Steuer; diese setzt das Stück an den Großhändler für 50 M. ab: 50 Pf. Steuer; der Kleinhändler muß 60 M. an diesen zahlen: 60 Pf. Steuer; er nimmt seinerseits dem Kunden 120 M. ab: 1,20 M. Steuer. Das Wäschestück trägt also zusammen bei einem sechsmaligen Umschlag nicht sechsmal 1 v. H. gleich 6 v. H. vom Endpreise mit 7,20 M., sondern nur 2,80 M. oder nur etwa 2,3 v. H. Ähnliche Beispiele ließen sich noch zahlreiche geben. Sie stellen selbstverständlich nur ein Schema dar, ohne daß sich daraus mit Sicher-

heit der Grad der Verbrauchsbelastung durch die Steuer ableiten ließe. Jedenfalls steht fest, daß diese Belastung ganz erheblich geringer ist, als sie bei der bloßen Vorstellung der mehrfachen Wiederholung der Steuerberechnung zunächst erscheint; und eine Belastung selbst um einige Hundertteile ist für den Verbrauch immerhin nicht sehr bedeutungsvoll. Die Abgabe darf nur nicht eine Grenze überschreiten, jenseits deren die prozentuale Belastung einen wirklich fühlbaren Grad erreicht.

3. Die soeben angestellten Erwägungen führen zu einem weiteren Punkte, der bei der Bemessung der Höhe der Steuer Beachtung verdient. Die deutsche Volkswirtschaft wird die Lasten des Krieges nur tragen können, wenn der deutsche Handel exportfähig bleibt. Die Preise, zu denen der ausführende Fabrikant oder Kaufmann im Ausland seine Waren anbieten kann, werden, neben der Güte der letzteren, für die *Behauptung auf dem Auslandsmarkt oder seine Wiedereroberung* maßgebend sein. Nun werden, wie ja auch im § 2 Nr. 1 des Entw. vorgesehen ist, die Lieferungen ins Ausland mit der Steuer nicht belastet werden dürfen. Es ist aber immer im Auge zu behalten, gaß die Ware ja nicht bloß durch diese letzte, in diesem Falle eben zugunsten der Ausfuhr unerhoben bleibende Steuer verteuert wird; vielmehr nimmt die Ware, wenn es sich nicht etwa um Rohprodukte handelt, schon in ihren verschiedenen Entstehungsstufen Steuerbeträge in sich auf. Diese Verteuerung trägt die Ware in sich, auch wenn sie steuerfrei ins Ausland geht. Sie hiervon zugunsten der Wettbewerbsfähigkeit im Ausland wieder zu entlasten, ist nicht angängig. Ein Steuerausgleich durch Rückvergütung bei der Überschreitung der Grenze würde bei den meisten Fertigprodukten nicht ausführbar sein. Ein Beispiel zeigt diese Unmöglichkeit: Zu einem Damenkleid ist einmal ein Gewebe verwendet, das schon keineswegs nur *einem* Rohstoff zu entstammen braucht, sondern vielleicht eine Mischung aus Baumwolle und Wolle darstellt; weiter sind Futter aus Seide, wobei auch wieder ein Gemisch in Betracht kommen kann, Bänder aus Samt, Knöpfe aus Horn, Besatz aus Glasperlen verwendet — eine auch nur annähernd richtige Berechnung der Höhe der in dem Kleid aufgespeicherten Umsatzsteuer ist, wie von sachverständiger Seite einhellig bestätigt wird, schlechterdings unmöglich. Ein Ausgleich wird auch nicht erforderlich sein, solange die Steuer nicht zu hoch ist, um so weniger, als ja die Steuer vom höchsten (S. 18) Betrage, dem Preise für das zur Ausfuhr fertige Erzeugnis, nicht erhoben wird. Aber eine gewisse Grenze darf die Steuer nicht übersteigen; denn gerade im Konkurrenzkampf um den Auslandsmarkt wird mit kleinen Bruchteilen gerechnet werden müssen.

4. Eine letzte Gruppe von Bedenken gegen eine zu hohe Steuer geht von der Erwägung aus, daß die Volkswirtschaft, sobald die Belastung beim Weitergeben der Ware von Hand zu Hand wirklich fühlbar wird, Wege suchen könnte, diesen neuen Betriebskostenfaktor herab-

zudrücken, indem man seine mehrfache Wirkung ausschaltet. Man kann versuchen, Zwischenumsätze zu sparen. Dabei gibt es zwei Wege: man vermeidet die Inanspruchnahme des bisher in den Produktions- oder Verteilungsprozeß eingegliederten Zwischenhändlers, indem z. B. der Eisenwarenhändler in der Provinz, statt sich einer Großhandelsfirma zu bedienen, unmittelbar Anschluß an eine Eisenwarenfabrik sucht, und der Zuckerkleinhändler die Lieferung unmittelbar von der Raffinerie zu erhalten bestrebt ist; oder auch zwei Produktionszweige, die bisher in verschiedenen Händen waren und durch die die Ware im Wege des Kaufs und Verkaufs hindurchging, vereinigen sich zu einem Unternehmen, indem z. B. aus einem Spinnerei- und einem Webereiunternehmen ein gemischtes Unternehmen entsteht, oder das Roheisenwerk sich das Stahlwerk und das Walzwerk, vielleicht auch noch weiter die Eisenwaren- und Maschinenfabrik angliedert. Also Ausschaltung des Zwischenhandels und Betriebszusammenfassungen könnte eine zu hohe Umsatzsteuer zur Folge haben. Es sind das keine Erscheinungen, die diese Steuer etwa erst hervorriefe; man könnte Zweifel haben, ob eine Steuer allein hierzu überhaupt imstande sein würde. Vielmehr liegen sie im Gange der Entwicklung der Volkswirtschaft. Eine hohe Umsatzsteuer könnte aber sehr wohl wesentlich dazu beitragen, die Nachhaltigkeit dieser Entwicklung zu fördern. Das wäre nicht unbedenklich: die Vernichtung vieler kleiner kulturell wertvoller Wirtschaftsträger könnte die Folge sein. Mögen auch Gründe allgemein volkswirtschaftlicher Art — die Forderung einer möglichst rationellen Ausgestaltung des Ganges von Herstellung und Verteilung zur Erzielung von Ersparnissen, die wieder der Volkswirtschaft zugute kommen würden — für eine Ausschaltung überflüssiger Zwischenstufen, für eine auf alle technischen Ausnutzungsmöglichkeiten eingestellte Zusammenfassung sprechen, so kann es doch nicht erwünscht sein, eine solche Entwicklung durch eine Steuer zu fördern. Beides muß vielmehr dem von der Willkürlichkeit der Wirkung einer Steuer unabhängigen Spiel der freien Kräfte oder einer planmäßigen Einwirkung überlassen bleiben. Beide Erscheinungen würden ja auch wieder zu einer Einschränkung des Aufkommens der Steuer führen. Nun ist gegen die Zunahme der Zusammenfassung mehrerer Betriebe und den dadurch eintretenden Steuerverlust als Heilmittel ein Vorschlag gemacht worden, auf den noch mit einem Wort einzugehen sein wird: man hat vorgeschlagen, die einzelnen Produktionsstufen auch dann mit der Steuer zu belegen, wenn sie innerhalb eines juristisch einheitlichen Betriebes vereinigt sind. Es sollen also Umsätze fingiert und besteuert werden da, wo sie rechtlich gar nicht wirklich vor sich gehen. Die Steuer würde danach zu erheben sein, auch wenn in einem sog. gemischten Werke der Großindustrie die Kohle und das Erz zur Hütte kommen, wenn das Roheisen zum Bessemer- oder Thomaswerk geht, die Stahlblöcke das Walzwerk, die Schienenstrecke oder das Röhrenwerk passieren und weiterhin vielleicht Draht und Drahtgewebe oder Platten, Maschinen, Schiffe, Radfelgen (S. 19) oder Werkzeug das

Werk verlassen. Es wird hierbei darauf hingewiesen, daß die Werke über diese einzelnen Herstellungszweige durchaus schon jetzt getrennt Buch führen. Mag man nun unterstellen, daß solche Buchführung überall in genügender Ausgestaltung vorhanden wäre, so entstünde doch die Frage, ob die Angaben über die Bewertung des einzelnen Zwischenprodukts, die ja lediglich auf der von jedesmal besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen bedingten Entschließung des Werkinhabers beruht, zur Berechnung einer Steuer, d. h. zu einer für alle unter denselben Voraussetzungen stehenden gleichen und gerechten Belastung, ausreichen könnten. Aber ganz abgesehen hiervon: man müßte ja für jeden einzelnen Produktionszweig genau die Produktionsstufen abgrenzen, bei deren Beschreitung ein Umsatz zu fingieren wäre. Man käme zu einem dem Zolltarif an Umfang kaum nachstehenden Verzeichnis, und jede Änderung der Technik, jede eine Produktionsstufe überspringende Erfindung müßte zu neuen Härten, neuen Kämpfen um die Abänderung des Verzeichnisses führen. Die Werke müßten sich endlich einer Steuerkontrolle, einer Durchprüfung ihrer Betriebsverhältnisse und -geheimnisse unterziehen, die kaum ihrer Produktionsfreudigkeit dienlich sein könnte. Läßt sich somit die Rückwirkung der Zusammenfassung der Betriebe auf den Ertrag der Steuer nicht ausschalten, so muß doch diese Wirkung wie diejenige der Ausschaltung des Zwischenhandels bei den Erwägungen über die Höhe der Steuer in Betracht gezogen werden.

Mit diesen vier Bedenken gegen eine zu hohe Umsatzsteuer — die Frage der Überwälzungsmöglichkeit, die Belastung des Verbrauchs, die Beeinträchtigung der Ausfuhr und die Gefahr der Vermeidung durch Ausschaltung des Zwischenhandels und durch Betriebszusammenfassungen — ist nun aber zweifellos nicht jeder Erhöhung das Urteil gesprochen. Es handelt sich lediglich um Erwägungen, die bei der Prüfung der Frage, wie weit erhöht werden kann, anzustellen sind und nach denen sich bestimmen muß, wo diese Erhöhung ein Übermaß erreicht. Theoretisch läßt sich die Frage, welcher Steuersatz erträglich und daher aus finanziellen Gründen auch unbedingt einzusetzen ist, so beantworten: derjenige, bei dem die wirtschaftlichen Nachteile, von denen bisher die Rede war, noch nicht in Erscheinung treten[1]. . .

II. (... S. 20.) Es bedarf nunmehr, in Anknüpfung an das in den einleitenden Worten Gesagte, der Überlegung, ob die Einschränkung, die

---

[1]) Über die Höhe sagt die Begr. 1919 (S. 29) folgendes: Da sie sich bei der Anzahl der Umsätze, die im einzelnen von der wechselnden Wirtschaftsorganisation abhängig ist, vermehrfacht, muß diese in ihrer Gesamthöhe willkürliche Belastung durch einen nicht zu hohen Satz erträglich gestaltet werden. Andererseits zwingt die Finanzlage des Reichs, den Satz so hoch zu bemessen, als es nur irgend angängig erscheint. Ein Satz von 1 v. H. muß aber als erträglich bezeichnet werden. Bei den jetzigen, starken Schwankungen ausgesetzten Preisverhältnissen und der Steigerung aller Geschäftskosten kann die Belastung durch die Steuer nicht als ein Faktor angesehen werden, der für die Konkurrenzfähigkeit eines Gewerbszweiges ausschlaggebend zu sein vermag.

der Warenumsatzstempel gegenüber dem Quittungsstempel darstellte, beibehalten werden soll. Der Warenumsatzstempel umfaßt nur Warenlieferungen, und zwar wird dieser Begriff in den vom Bundesrate beschlossenen „Auslegungsgrundsätzen" (RZBl. 1916 S. 382) umschrieben als die zur Erfüllung eines entgeltlichen Warenumsatzgeschäfts erfolgende Übergabe von Waren. Leistungen aus Werkverträgen gehören nur dann hierher, wenn Gegenstand des Werkvertrags die Herstellung, Veränderung oder Ausbesserung an Sachen ist und die Sachen vom Unternehmer aus oder mit Stoffen herzustellen, zu verändern oder auszubessern sind, bei denen es sich nicht bloß um Zutaten oder Nebensachen handelt. Es muß sich also um eine Leistung handeln, die (S. 21) sich in einer zu liefernden Sache verkörpert, und die Sache muß eine „Ware" sein. Diese letztere Beschränkung führt dazu, daß der Umsatz von Forderungen und der Handel mit Grundstücken ausscheidet. Handelt es sich nun bei dieser Abgrenzung in der Tat um einen Ausschnitt aus dem Wirtschaftsprozesse, der sowohl rechtlich gut erkennbar ist, als auch wirtschaftlich gegenüber sonstigen Leistungen eine Sonderstellung einnimmt? Schon die Forderung, die hiermit für die rechtliche Abgrenzung aufgestellt wird, ist nicht voll erfüllt. Die AuslGrunds. — vgl. ihre Vorschriften zu IV, bes. Abs. 4 und 5 und auch diejenigen zu V — zeigen, daß sich nicht wenig Schwierigkeiten ergeben; die Praxis hat in vielen Einzelfragen eingehende rechtliche Untersuchungen nötig gemacht (vgl. lediglich als Beispiele die Rundschr. des RK. v. 13. Dez. 1916, v. 27. April 1917, v. 19. Nov. 1917, 13. Dez. 1917, 10. Jan. 1918; Amtl.Mitt. 1917 S. 11, 139, 170, 171; 1918 S. 16, betr. die Stempelpflicht von Klischees und Druckschriften, für das Einbinden von Buchwerken, auf dem Gebiete der zahnärztlichen Tätigkeit, im Maler- und Anstreichergewerbe, bei der Verabreichung von Wannenbädern). Aber vor allem auf wirtschaftlichem Gebiete ist die Sonderstellung der Warenlieferungen nicht gerechtfertigt. Es bildet weder vom Standpunkt des Unternehmers noch vom Standpunkt des Verbrauchers einen Unterschied, ob die Leistung, die gegen Entgelt ausgeführt wird, sich in einer Ware verkörpert oder sich in Arbeitsaufwendung erschöpft. Für den Wäschefabrikanten sind die Prozesse, die mit der Textilware in der Bleicherei, der Färberei und der Druckerei ausgeführt werden, genau solche Durchgangsstufen der von ihm zur Herstellung des Wäschestücks übernommenen Ware, wie die Spinnerei und die Weberei; die Unternehmer jener Veredelungsgewerbe, die ihre Verarbeitungsmethoden auf die von ihnen nicht gekauften, sondern in Lohnarbeit übernommenen Textilstoffe anwenden, bilden genau so ein Glied im Produktionsprozesse wie diejenigen Zweige der Textilindustrie, die den Stoff selbst, den sie kaufen, vor dem Wiederverkauf in seiner Zusammensetzung verändern. Der Schneider, der einen Anzug aus selbst geliefertem Stoffe herstellt und nach dem Preise, der sich aus dem Entgelte für den Stoff und für die Arbeitsleistung zusammensetzt, Warenumsatzstempel entrichtet, steht wirtschaftlich nicht

anders als der Schneider, dem der Kunde den Stoff liefert und der deshalb für seine Arbeitsleistung, obgleich sie doch genau dieselbe ist wie die im ersten Falle dem Stempel mit unterliegende, keinen Stempel zu entrichten hat. Die Beispiele lassen sich aus Handwerk wie Großindustrie beliebig vermehren. Es gibt ganze wichtige Zweige des gewerblichen Lebens, die im gleichen Verhältnis geschäftlicher Betätigung zu den verbrauchenden Teilen der Bevölkerung stehen, wie Warenhersteller und Warenverkäufer, bei denen aber die Verkörperung ihrer Arbeit in einem zur Lieferung bestimmten Gegenstande fehlt; es seien nur das Beherbergungsgewerbe — das ja häufig mit dem jetzt schon stempelpflichtigen Beköstigungsgewerbe in einer Hand liegt —, die Vermietung eingerichteter Wohnräume, das Verwahrungs- und Beförderungsgewerbe, das ganze Vergnügungsgewerbe genannt. In vielen Fällen ist der Unterschied zur Warenlieferung nur der, daß Gegenstände nicht zu Eigentum übertragen, sondern nur vermietet, verpachtet, verliehen werden. Man kann auch nicht einwenden, daß in vielen Fällen nur reine Arbeits- und Dienstleistungen vorlägen und diese wirtschaftlich anders zu beurteilen seien als die Übertragungen von Waren. Wie schon das eben gegebene (S. 22) Beispiel des Schneiders zeigte, ist die Arbeitsaufwendung oft ganz die gleiche bei der Warenlieferung wie bei der reinen Werkleistung, jedenfalls ist eine Warenübertragung stets mit Arbeitsaufwendung, von der mehr körperlichen des Verkäufers im Laden bis zu der geistig hochstehenden des Kaufmanns und Fabrikanten, verknüpft. Von dieser Erwägung aus besteht auch keinerlei Anlaß, etwa haltzumachen vor denjenigen beruflichen Tätigkeiten, die lediglich auf geistigem Können aufgebaut sind, wie denen des Rechtsberaters, des Arztes, des Künstlers und Schriftstellers. Sie alle erfüllen Bedürfnisse der Bevölkerung, die ihnen je nach den Notwendigkeiten des Lebens als „Verbraucher", als nachfragender Bewerber um ihre Tätigkeit gegenübersteht, ebenso wie den Angeboten von Kaufleuten und Lieferanten. Sie alle wollen durch ihre Arbeit sich ihre Stellung in der Volkswirtschaft sichern, Einnahmen erzielen, und der Denkprozeß, den sie dabei aufwenden, wird grundsätzlich und durchschnittlich nicht höher eingeschätzt werden können als derjenige des wirtschaftliche Möglichkeiten abschätzenden Kaufmanns oder als derjenige, der sich, von einer großen Anzahl von Erfindern, Chemikern, Ingenieuren und Werkmeistern durchgeführt, etwa in einem Stahlblock oder einer Maschine verkörpert. Man kommt also zu dem Schlusse, daß es wirtschaftlich gerechtfertigt erscheint, den Lieferungen alle sonstigen Leistungen gleichzustellen. Wieweit mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse und anderweite steuerliche Belastung Ausnahmen zu machen sind, wird im einzelnen bei Erläuterung des § 2 zu besprechen sein[1]).

Selbstverständlich können nur solche Leistungen einbezogen werden, die auf s e l b s t ä n d i g e r geschäftlicher oder beruflicher Tätigkeit beruhen.

[1]) Vgl. hierzu oben 1. Kapitel B III, 5 (S. 16) und unten zu § 1, besonders S. 174.

Die bloße Hingabe der — körperlichen oder geistigen — Arbeitskraft in abhängiger Stellung kann nicht einbezogen werden. Die Besteuerung des Entgelts für sie würde auf eine Lohn- und Besoldungssteuer, also, da Betriebsunkosten und Schuldenzinsen in der Regel den Einnahmen dieser Art nicht gegenüberstehen, auf eine Teileinkommensteuer hinauslaufen; sie würde dem Grundgedanken der ganzen Umsatzsteuer widersprechen, da die Überwälzung einer solchen Belastung nicht unter denselben Gesetzen stehen kann wie diejenige einer Belastung von selbständigen Wirtschaftsträgern auf den Verbraucher.

B. Auszug aus der allgemeinen Begründung des neuen UStG. 1919.

I. (S. 27.) Die Überzeugung, daß der Umsatzbesteuerung eine besonders wichtige Rolle bei der Deckung des riesenhaften Finanzbedarfs des Reichs zukommen werde, hat sich seit Einbringung des WUStG. immer mehr verstärkt. Hatte schon der Staatssekretär Helfferich bei Verabschiedung des WUStG. darauf hingewiesen, daß hier ein ausbaufähiger Gedanke vorliege, so sprach sich der Staatssekretär Graf v. Roedern in seiner Schlußrede bei Verabschiedung der letzten Zwischenreform dahin aus, daß mit der Umsatzsteuer eine schmiegsame Eisenkonstruktion errichtet sei, die vielleicht im Laufe der Zeit noch der einen oder andern Ergänzung durch das Einziehen einer Strebe bedürfen werde (vgl. StenBer. 1918 S. 6142). Es ist bekannt, daß schon bei Beratung des UStG. von manchen Seiten befürwortet worden ist, weit höhere Beträge aus der Umsatzbesteuerung herauszuziehen, als es der Regierungsentwurf — mit 1,2 Milliarden Mark — vorsah. Die Möglichkeit, wirklich große Beträge, wie sie das Reich zur Deckung seiner Ausgaben bedarf, laufend durch eine verhältnismäßig einfache Steuer, eine Art Generalakzise, aufzubringen, zeichnet in der Tat die Umsatzbesteuerung vor allen andern Steuerplänen aus. Daneben besitzt die Umsatzsteuer in besonders hohem Maße alle Vorteile, die den indirekten Steuern gegenüber den direkten nachgerühmt werden. Sie bewirkt eine Verteilung der Steuerlast, die auf den einzelnen entfällt, in unzählige kleine Teile, die keine besondere Zahlung nötig machen, sondern gelegentlich anderer vom Steuerträger selbst veranlaßter Zahlungen mitentrichtet werden, ohne als Steuer dem Steuerträger überhaupt fühlbar zu werden. Schränkt er sich, wie es die gedrückte Lage der deutschen Volkswirtschaft nötig macht, so weit ein, als es seine Bedürfnisse irgend gestatten, so mindert sich von selbst seine Steuerlast, während der Aufwand treibende Verbraucher in besonders starkem Maße zur Steuer beiträgt. Anderseits stehen der Steuer die Bedenken auf sozialem und politischem Gebiete, die sich gegen indirekte Steuern und insbesondere gegen Verbrauchssteuern richten, entgegen. Denn daß die Umsatzsteuer, wenn sie auch im äußern Gewande einer Verkehrssteuer erscheint, eine Belastung des all-

gemeinen Verbrauchs bedeutet, ist zweifellos. Es muß aber jedem, der mit vollem Ernst und unbefangen unsere finanzielle Lage betrachtet, klar sein, daß es schlechterdings unmöglich ist, den Finanzbedarf des Reichs — neben dem noch derjenige der Bundesstaaten und Gemeinden steht — lediglich durch Belastung von Vermögen und Einkommen aufzubringen. Selbst wenn man die Sätze der direkten Steuern bis hoch an ihre natürliche Grenze heranrückt, bleiben Milliarden ungedeckt. Für sie können auch die ausgebauten und überall erhöhten bestehenden besonderen Verbrauchssteuern keinen Ausgleich bringen. Es muß (S. 28) ohne Scheu vor dem Schlagwort der Volksfeindlichkeit der indirekten Besteuerung ausgesprochen werden, daß die Finanzlage es unabweisbar macht, jeden Haushalt, und sei seine Steuerkraft noch so klein, zu erfassen. Das geschieht durch die allgemeinste aller Verbrauchssteuern, wie sie die Umsatzsteuer darstellt. Eine solche Art der Besteuerung, so sehr sie in normalen Zeiten bedenklich erscheinen würde, ist noch stets die Folge großer Erschütterungen des nationalen Bestandes gewesen. England hat sich nach seinem Kampf um Sein oder Nichtsein mit Frankreich zu einer ähnlichen Generalakzise entschließen müssen, und die Vereinigten Staaten von Amerika haben die für damalige Zeiten ungeheure Schuldenlast der Sezessionskriege mit Hilfe einer solchen Steuer verhältnismäßig schnell überwunden. Es trifft auch gar nicht zu, daß mit einer Belastung des Verbrauchs die minderbemittelten Kreise besonders hart betroffen würden. Gerade die Arbeiter haben, wie sich die Verhältnisse entwickelt haben, so großen politischen und wirtschaftlichen Einfluß, daß sie in ihren Löhnen und ihren sonstigen Existenzbedingungen den vollen Ausgleich für die Belastung ihres Verbrauchs finden werden. Ihre gesteigerte verantwortliche Mitwirkung an Deutschlands Entwicklung muß sie zu der Erkenntnis reif gemacht haben, daß dieser vermehrten Machtstellung auch die ernste Pflicht entspricht, dem Staate zu geben, was er für sein Wirken bedarf. (Vgl. im übrigen über die Belastung des notwendigen Bedarfs S. 42.)[1] Selbstverständlich aber erfordert die gleichmäßige Belastung aller Bedürfnisse mit einer auf den Verbraucher abgewälzten Steuer einen Ausgleich, der die Leistungs- und Steuerfähigkeit des einzelnen berücksichtigt. Liegt dieser Ausgleich im allgemeinen im ganzen Steuersystem, das hohe stark progressiv gestaltete Steuern enthält so ist auch in der vorgeschlagenen Besteuerung des Umsatzes selbst diesem Gedanken Rechnung getragen. Das bestehende Gesetz enthielt bereits in seinem Abschnitt über Luxusbesteuerung einen Ansatz dazu; die damaligen Verhältnisse, insbesondere der Mangel an Beamten, nötigte, den weiteren Ausbau für die Zeit nach Friedensschluß aufzuschieben. Der vorliegende Entwurf verwirklicht nun in weitestem Umfang die Forderung, daß der entbehrliche Verbrauch vorbelastet werden soll (vgl. §§ 20, 27). Jeder ist in der Lage, durch Sparsamkeit in Ausgaben für entbehrliche Dinge sich den erhöhten Sätzen der Steuer zu entziehen. Die Steuer ist so aufgebaut, daß die Art der Einkommens-

[1]) S. 46 ist hier nicht abgedruckt. Vgl. oben 1. Kap. B IV 6 (S. 21) und 2. Kap. B II (S. 46f.).

verwendung — ob sie notwendigen Lebensbedarf betrifft oder entbehrliche Gebrauchsgegenstände — für die Höhe der Belastung unmittelbar maßgebend ist. Diese soziale Regelung ist zugleich eine allgemein volkswirtschaftlich richtige; denn nur bei vernünftiger Gestaltung der Ausgabensätze aller deutschen Hauswirtschaften in der nächsten Zeit kann die allgemeine volkswirtschaftliche Lage Deutschlands sich in weiterer Zukunft so gestalten, daß auch für die Befriedigung breiterer Bedürfnisse allmählich wieder Raum wird.

II. Der Entwurf versucht fünf Aufgaben[1]) zu lösen:

1. Die Umarbeitung der Vorschriften des alten UStG. Sie ist erforderlich, weil sich einmal in der Praxis eine Anzahl von Mängeln herausgestellt hat, die zu beseitigen die Gelegenheit benutzt werden soll, und weiter, weil die Ausgestaltung des Gesetzes durch 2 bis 5 so umfangreich ist und so stark in die vorhandenen Vorschriften eingreift, daß eine bloße Novelle ein völlig undurchsichtiges Gebilde schaffen würde.

2. (S. 29.) Die Ausgestaltung der allgemeinen Umsatzsteuer durch Erhöhung des Steuersatzes bei demjenigen Umsatz, mit dem der Gegenstand aus dem Zirkulationsprozesse verschwindet (§§ 14 ff.).

3. Die Verlegung der bisherigen Luxussteuer in den Umsatz vom Hersteller an deren Abnehmer, gleichgültig ob dieser ein Wiederveräußerer oder ein letzter Verbraucher ist, und der Ausbau der Luxussteuer zu einem „inneren Zolltarif" für alle Gegenstände, die über die notwendigen Bedürfnisse hinausgehen (§§ 20 ff.).

4. Die Zusammenfassung der Luxusgegenstände, für die die Erhebung in der zu 3 angegebenen Form sich nicht empfiehlt, zu einer Kleinhandelssteuer in der Art der bisherigen Luxussteuer (§§ 27 ff.).

5. Die Vorbelastung gewisser Leistungen, die nicht Lieferungen sind, aber ihrer Art nach eine höhere Belastung als 1 v. H. vertragen (§§ 30 ff.) . . .

C. (S. 33.) Die zu B[2]) dargestellte Umsatzsteuer vom Ge- und Verbrauche hat zwar die Vorteile einer indirekten Steuer, indem sie sich dem Wirtschaftsprozeß einpaßt, ohne ihm Kapitalien in wesentlichem Maße zu entziehen. Sie ist aber eine starke Belastung des Massenverbrauchs; vereinigt sie doch im Ergebnis in sich alle denkbaren Steuern auf Verbrauchsgegenstände, wie Mahl-, Schlachtsteuer und ähnliche Akzisen. Soll sie nicht dem Angriff, daß in ihr eine Vorbelastung der breiten Massen enthalten sei, erliegen, so bedarf es, wie bereits zu I ausgeführt wurde, eines Gegengewichts: einer indirekten Steuer, die vorzugsweise die besserbemittelten Klassen trifft und die minderbemit-

---

[1]) Von diesen fünf Aufgaben erfüllt das Gesetz selbst nur die zu 1, 3, 4 und 5. Die Ausführungen zu 2 sind daher hier weggelassen. Vgl. oben 1. Kapitel IV, 6 (S. 21).

[2]) Es handelt sich um die allgemeine Kleinhandelssteuer von 5 v. H., die in der Nationalversammlung (s. oben 1. Kapitel S. 21) beseitigt worden ist. Das für sie oben im Text Gesagte hat entsprechend für die allgemein auf $1\frac{1}{2}$ v. H. erhöhte Umsatzsteuer Geltung.

telten möglichst frei läßt. Es muß also die Luxussteuer ausgebaut werden. Das ist nur durchführbar, wenn dieser Ausbau möglichst zwei Mängel jeder Luxussteuer vermeidet, nämlich im Ertrage nicht unwesentlich ist und keine zu großen Unbequemlichkeiten für Gewerbetreibende, Käufer und Steuerstellen mit sich bringt.

1. Dem ersten Mangel kann abgeholfen werden durch eine Einbeziehung möglichst großer Gruppen von Gegenständen; dies geschieht im § 20 in weitestem Umfang. Es ist alles einbezogen, was irgend den notwendigen Bedarf des Haushalts übersteigt. Das hat das Bedenken, daß auch diese Steuer wieder eine Schonung des Mittelstandes ausschließt. Es ist das unvermeidlich. Daraus entsteht aber die Forderung, auf anderen steuerlichen Gebieten den Ausgleich zu suchen. Daß auch der einfache Mann unter Umständen, wenn seine Ansprüche steigen, bei Geschenken und bei unwirtschaftlichem Verhalten unter die Steuer fällt, wird nicht zu bedauern sein. Im übrigen hat sich bei den Verhandlungen als Regel ergeben, daß die Abgrenzung um so leichter und bequemer möglich ist, je tiefer man die Grenze zieht; schwierige Differenzierungen lassen sich so einschränken.

2. Dies führt zur Betrachtung des zweiten Mangels jeder Luxussteuer, der Belästigung der Wirtschaft. Schon die jetzige Steuer (§ 8 des alten UStG.) hat ergeben, daß dem Ladenbesitzer, besonders dem kleinen, fast zuviel zugemutet wird, wenn er unter seinen Waren luxussteuerpflichtige und nichtbelastete scheiden und hiernach kalkulieren soll; seine Fassungsgabe wie seine Ehrlichkeit hält hier nicht stand. Das steigert sich, wenn die Differenzierungen schwieriger werden und besonders mit Entgeltgrenzen zu arbeiten ist. Hierzu kommt es aber, wenn man die Scheidung in bessere und unbelastet bleibende Gegenstände bei Textilien, Möbeln, Glas, Porzellan usw. vornehmen will. Das französische Beispiel zeigt die Undurchführbarkeit bei der Erhebung im Laden; die französische Regierung sieht sich nach Zeitungsmeldungen bereits (S. 34) genötigt, die Luxussteuer vom 31. Dez. 1917 ab- und umzubauen; der ähnliche englische Entwurf ist aus gleichen Gründen noch heute nicht Gesetz geworden.[1]) Der Ausweg liegt hier in der Rückverlegung zum Hersteller, in die Fabrik; hier sind die Differenzierungen möglich, der speziell sachkundige Fabrikant kann sie durchführen, und die Fabrik, die Werkstatt sind leichter zu überwachen. In einer größeren Zahl von Eingaben haben sich die jetzt von der Luxussteuer betroffenen Kreise für diese Rückverlegung ausgesprochen. Ein Bedenken besteht allerdings, wie gegen jede Steuer im Produktionsstadium. Die Steuer wird erhoben — und mit 10 v. H., also in nicht unerheblichem Betrage —, wenn der Gegenstand die Fabrik verläßt; von diesem Augenblick bis zum Absatz an den Verbraucher, der im Laden kauft, ist noch ein ziemlich langer Zeitraum, meist von Monaten, nicht selten von Jahren; es wird Kapital investiert, das unter Umständen — bei Ladenhütern, Gegenständen, die nach der

[1]) Vgl. hierzu 1. Kap. A S. 3 und C I S. 26.

„Saison" unter dem Preis verkauft werden — sogar verloren gehen kann. Ein Ausgleich hiergegen liegt darin, daß der Preis, für den der Fabrikant die Sache verkauft, wesentlich, nicht selten um die Hälfte und mehr, billiger ist als der Preis, den der letzte Erwerber in der Regel zu zahlen hat; der Kaufmann braucht also nicht volle 10 v. H. auf seine Preise aufzuschlagen, die Steuer verschwindet für ihn im Anschaffungspreis und scheidet aus seiner Kalkulation als Steuer aus.

3. Eine große Schwierigkeit besteht darin, daß auch hier wieder, wie bei B, der Begriff des steuerpflichtigen Gegenstandes nicht immer leicht abgrenzbar ist: es sollen Fertigfabrikate sein, die möglichst unverändert den Weg vom Fabrikanten durch den Großhändler zum Ladenbesitzer und endlich zum Kunden zurücklegen; andererseits darf an Gegenständen nicht vorübergegangen werden, die zwar an sich weiterverarbeitet werden können, aber auch so, wie sie sind, von der Hausfrau gekauft und verwandt werden. Hier machen besonders die Textilien Schwierigkeiten. Aus dem Gewebe, aus Spitzen, Stickereien u. ä. entsteht erst das fertige Kleidungsstück; aber diese Teile kommen auch gesondert in den Kleinhandel, sie müssen also auch für sich der erhöhten Steuer unterworfen werden. Die Steuer muß also mit zwei Gruppen von Herstellern rechnen, die wirtschaftlich aufeinanderfolgen; soll keine Vorbelastung eintreten, so muß dem zweiten vergütet werden, was der erste schon versteuert und auf den zweiten weitergewälzt hat (vgl. § 24). Dabei ist nicht zu umgehen, daß unter Umständen etwas mehr erstattet wird, als die Sache Steuer getragen hat. Denn zwischen dem Spitzenhersteller und dem Wäschefabrikanten schieben sich nicht selten Zwischenhändler ein, so daß der Preis, den der Wäschefabrikant (beim Zwischenhändler) zahlen muß und von dem er bei weiterer Bearbeitung Vergütung beansprucht, höher ist als der Preis, der (beim Umsatz des Fabrikanten an den Zwischenhändler) der ersten Steuer unterlag. Dies ist erträglich, weil die auf dem Fertigprodukte des Wäschefabrikanten liegende Steuer den Ausfall bei weitem wieder einbringt.

4. Was die Aufstellung der Liste der erhöht steuerpflichtigen Ware im einzelnen anbelangt, so ergibt die Aufstellung (die Teil des Gesetzes ist) die große Menge der erforderlichen Unterscheidungen. Zum Teil ist es gelungen, als Kennzeichen äußere Merkmale zu finden (vgl. z. B. Glas, Möbel). Eine entscheidende Rolle spielt aber die Abgrenzung nach Preisen; sie ist völlig unentbehrlich, was wohl weiterer Begründung nicht bedarf[1]). Daraus ergibt sich aber, daß eine endgültige oder auch nur eine auf einige Zeit berechnete Entscheidung über die Höhe des Mindestentgelts zur Zeit schlechterdings unmöglich ist. Die Preisbildung ist von Voraussetzungen (S. 35) abhängig (Rohstoffe, Betriebskapital, Lohnhöhe, Unternehmergeist), die bis zum Friedensschluß und noch längere Zeit nach ihm unüberlehbar sind. Es bleibt nur übrig, mit der näheren Aus-

[1]) Im Gesetz selbst sind die Mindestpreise beseitigt worden; vgl. unten zu § 15.

gestaltung nach Mindestpreisen zu warten, bis einigermaßen geordnete Verhältnisse gegeben sind. Damit ergibt sich die Notwendigkeit einer weitgehenden Delegation an den Staatenausschuß (§ 21) und eines späteren Zeitpunkts des Inkrafttretens. Im übrigen lassen sich die Schwierigkeiten überwinden, indem ein umfassendes Warenverzeichnis aufgestellt wird, aus dem der Geschäftsmann, ähnlich wie bei den Zöllen, unmittelbar entnehmen kann, ob ein Gegenstand erhöht steuerpflichtig ist oder nicht. Die Vorarbeiten hierzu sind bereits abgeschlossen.

D. Nicht bei allen Waren ist die Rückverlegung zum Hersteller möglich. Es bleibt ein kleiner Kreis von Gegenständen, die § 27 aufführt, in denen es bei der Besteuerung in der letzten Hand bleiben muß. Es sind das sämtlich solche, die eine hohe Belastung (15 v. H. des Endpreises) tragen können. Aufzunehmen waren, weil der „Hersteller" fehlt: Antiquitäten, lebende Tiere; weil der Hersteller selbst frei sein soll: Originalwerke der Kunst; weil der Hersteller und der letzte Verkäufer meist dieselbe Person ist: Blumen und Feinkostwaren. Billards und Personenfahrzeuge sind hier und nicht bei der Herstellersteuer des § 20 untergebracht, weil bei diesen hochwertigen Gegenständen die Gefahr groß scheint, daß der Käufer in der Fabrik kauft, um neben der Herstellersteuer von 10 v. H. die Kleinhandelssteuer des § 14 von 5 v. H. zu sparen. Schwierigkeiten macht die Frage, wie Edelmetallwaren zu behandeln sind. An sich kauft der Juwelier den größten Teil seiner Sachen bei der Fabrik, so daß es möglich wäre, sie insoweit dort zu erfassen; das ist auch vorgeschlagen wegen der unechten Gegenstände (§ 20). Es ist aber nicht angängig bei den echten Sachen. Hier spielt der Wert eine zu große Rolle. Der Juwelier muß, wenn er einkauft, große Kapitalien anlegen, und diese Anlage darf ihm nicht schon mit 10 v. H. belastet werden. Dazu kommt, daß der Edelmetallwert Kursschwankungen ausgesetzt ist, und die Verluste, die den Juwelier hierdurch treffen können, nicht noch durch die Steuer verschärft werden dürfen; auch Einschmelzungen sind nicht selten. Daher sind die echten Waren im § 27 (= § 8 des alten UStG.) belassen.

Schwierigkeit macht die Frage, ob die im Reichstag eingefügte Vorschrift des § 10 Nr. 1 des alten UStG. — Stempelpflicht beim Kauf von Luxusgegenständen aus privater Hand — beibehalten werden sollte. Unmöglich ist es, sie für alle Gegenstände beizubehalten, die jetzt beim Hersteller besteuert werden, denn dem Privatmann kann, selbst wenn er zu den gewissenhaftesten gehört, das Studium des Warenverzeichnisses nicht zugemutet werden. Von den Gegenständen des § 27 sind auch nur die drei ersten Gruppen (Edelmetallwaren, Kunstwerke, Antiquitäten) geeignet; es schien aber erwünscht, noch drei weitere selbständige Gruppen (die eigentlich mit zum Teil anderer Abgrenzung unter § 20 fallen) einzubeziehen, nämlich Klaviere, Automobile und Teppiche; in diesen Gegenständen ist der Privathandel besonders groß. Um die Durchführung der Verstempelung zu erleichtern, sieht § 44 eine Einschränkung anonymer Zeitungsanzeigen vor.

E. Die Vorbelastungen der §§ 14, 20 und 27 beziehen sich nur auf Lieferungen. Die Leistungen — soweit sie nicht als Werklieferungen nach § 6 Abs. 2 den reinen Lieferungen gleichstehen — unterliegen grundsätzlich nur der Steuer von (S. 35) 1 v. H. nach § 13. In den §§ 30 ff. sind hiervon eine Reihe von Ausnahmen gemacht, indem gewisse Leistungen unter eine zehnprozentige Steuer gestellt worden sind. Es handelt sich dabei um die Einarbeitung von Steuerarten, für die bisher eine Behandlung in besonderen Steuergesetzen erwogen worden war, die sich aber dem System des Entwurfs mühelos anpassen, weil auch bei ihnen der Umsatz als Maßstab in Betracht kommt. § 30 enthält eine Inseratensteuer, eine Hotelsteuer und eine Besteuerung bestimmter Arten von Aufbewahrungen.

Text des Umsatzsteuergesetzes.

Vom 24. Dezember 1919 (Reichs-Gesetzbl. S. 2157).

Die verfassunggebende Deutsche Nationalversammlung hat das folgende Gesetz beschlossen, das mit Zustimmung des Reichsrats hiermit verkündet wird:

I. Allgemeine Vorschriften. Die allgemeine Umsatzsteuer auf Lieferungen und sonstige Leistungen.

§ 1. Der Umsatzsteuer unterliegen:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urerzeugung und der Handel. Die Steuerpflicht wird weder dadurch ausgeschlossen, daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft, die nur an die eigenen Mitglieder liefern, die Tätigkeit ausüben, noch dadurch, daß die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;
2. Entnahmen von Gegenständen aus dem eigenen Betrieb, um sie zu Zwecken, die außerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegen, zu gebrauchen oder verbrauchen;
3. Lieferungen auf Grund einer Versteigerung, auch wenn der Auftraggeber keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, es sei denn, daß die Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung oder unter Miterben zur Teilung eines Nachlasses erfolgt oder Grundstücke und Berechtigungen betrifft, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden.

§ 2. Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. Umsätze aus dem Ausland und die außerhalb des Kleinhandels erfolgenden ersten Umsätze eingeführter Gegenstände im Inland sowie Umsätze in das Ausland, soweit nicht in diesem Gesetze (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 und 5) ein anderes bestimmt ist und die Bestimmungen des Reichsrats über die Sicherstellung der Herkunft oder der Bestimmung der Gegenstände innegehalten werden. Der Reichsrat bestimmt, inwieweit bei Umsätzen aus dem Ausland die dem Zollauslande gleichstehenden Gebiete des Inlandes, der gebundene Verkehr des Zollinlandes und, soweit es sich um zollfreie Gegenstände handelt, besonders bezeichnete sonstige inländische Lager wie das Ausland zu behandeln sind;
2. Kreditgewährungen und Umsätze von Geldforderungen, insbesondere von Wechseln und Schecken, sowie von Wertpapieren, Anteilen von Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen amtlichen Wertzeichen;
3. Umsätze von Edelmetallen und Edelmetallegierungen außerhalb des Kleinhandels (§ 22) nach näherer Bestimmung des Reichsrats;
4. Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, sowie von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, mit Ausnahme der Verpachtungen und Vermietungen eingerichteter Räume;
5. Beförderungen im Sinne des Gesetzes über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs vom 8. April 1917 (Reichs-Gesetzbl. S. 329) mit Ausnahme der im § 3 Nr. 4 und 5 daselbst genannten;
6. Umsätze der in Tarifnummer 5 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 (Reichs-Gesetzbl. S. 639) genannten Gegenstände;
7. Leistungen, für welche Vergütungen im Sinne der Tarifnummer 9 des Reichsstempelgesetzes gewährt werden;
8. Versicherungen im Sinne der Tarifnummer 12 des Reichsstempelgesetzes;
9. ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von den reichsgesetzlichen Krankenkassen und knappschaftlichen Krankenkassen zu zahlen sind;
10. Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die ein Unternehmer den innerhalb seiner

gewerblichen Tätigkeit beschäftigten Angestellten und Arbeitern als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt, unbeschadet der Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2, wenn es sich um unterhaltsberechtigte Familienangehörige handelt;

11. bei eingetragenen Genossenschaften, die der gemeinschaftlichen Verwertung von Erzeugnissen der Genossen oder dem gemeinschaftlichen Einkauf von Waren ausschließlich für die Genossen dienen, derjenige Teil des Umsatzes, der als Entgelt für Rücklieferung von Rückständen aus der im Betriebe der Genossenschaft erfolgten Verarbeitung der von den Genossen eingelieferten Erzeugnisse oder als Rückvergütung auf den Kaufpreis der von den Genossen bezogenen Waren anzusehen ist.

Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen ist die gleiche Steuerbefreiung durch das Landesfinanzamt auf Antrag Gesellschaften mit beschränkter Haftung zuzugestehen, die Zwecke der im Abs. 1 bezeichneten Art verfolgen, sofern die Gesellschafter sich in ihrer Eigenschaft als Hersteller oder Verbraucher für die gemeinsame Wahrnehmung der von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung übernommenen Aufgaben im allgemeinen der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaften zu bedienen pflegen. Das gleiche gilt von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter ausschließlich oder doch überwiegend die im Abs. 1 bezeichneten Genossenschaften oder die ihnen gleichgestellten Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind. Der Antrag ist spätestens mit Einlegung des Rechtsmittels gegen eine Veranlagung zu stellen. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts über den Antrag ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.

§ 3. Von der Steuer sind befreit:

1. Reich und Länder wegen des Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs, sowie Beförderungsunternehmungen wegen der auf Gesetz beruhenden Leistungen für diesen Verkehr;
2. Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände wegen der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke;
3. Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind, soweit es sich um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, bei denen die Entgelte hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen vereinnahmten Entgelten zu-

rückbleiben. Ob ein Unternehmen als gemeinnützig oder wohltätig im Sinne dieser Vorschrift anzuerkennen ist, bestimmt das Landesfinanzamt im Benehmen mit der zuständigen Landesbehörde. Der Reichsminister der Finanzen muß mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen über die Voraussetzungen dieser Anerkennung erlassen. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.

§ 4. Erbringt ein Unternehmer den Nachweis, daß er von ihm ausgeführte Gegenstände im Inland erworben oder in das Inland eingeführt hat und die Lieferung an ihn der Steuerpflicht unterlag, so vergütet ihm die Steuerstelle den Teil des entrichteten Entgelts, der der Steuer für die Lieferung an ihn entspricht. Der Antrag ist für einen Steuerabschnitt (§ 33) gleichzeitig mit der Steuererklärung (§ 35) zu stellen.

§ 5. (1) **In den Fällen, in denen die Steuer lediglich an die Lieferung anknüpft, liegt eine Lieferung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft. Als Lieferung ist auch eine Leistung aus einem Vertrag über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt. Das gilt auch, wenn Sachen in Ausführung eines solchen Vertrags mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.**

(2) **Der Lieferung steht die Übertragung der mit dem Besitz eines Pfandscheins verbundenen Rechte gleich.**

§ 6. (1) **Ist bei einer Lieferung für die Höhe des Steuersatzes die Beschaffenheit des Gegenstandes maßgebend, so entscheidet bei Gegenständen, die aus mehreren Stoffen zusammengesetzt sind, der wertvollere Bestandteil über den Steuersatz.**

(2) **Die Vorschrift findet auf die Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2 entsprechende Anwendung.**

§ 7. (1) **Bei Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossenen Umsatzgeschäfte sind nur die Lieferungen derjenigen Unternehmer steuerpflichtig, die den unmittelbaren Besitz übertragen. Der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Übertragung durch denjenigen gleich, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer abgeschlossenen Ver-**

trags für diesen besitzt, es sei denn, daß er lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat.

(2) Betrifft im Falle des Abs. 1 eines der Umsatzgeschäfte eine Lieferung der in den §§ 15 und 21 bezeichneten Art, so ist der Lieferer auch dann steuerpflichtig, wenn er den unmittelbaren Besitz nicht überträgt.

§ 8. (1) Die Steuer wird von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelte berechnet. Erfolgt die Besteuerung nach Zeitabschnitten (§ 33), so ist die Gesamtheit der in den Zeitabschnitten vereinnahmten Entgelte zugrunde zu legen.

(2) In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 ist dem Entgelte der auf den Gegenstand entfallende Eingangszoll hinzuzurechnen, sofern er nicht bereits im Lieferungspreis enthalten ist.

(3) In den Fällen des § 1 Nr. 2 tritt an die Stelle des Entgelts der gemeine Wert der entnommenen Gegenstände; dabei ist von den Preisen auszugehen, die am Ort und zur Zeit der Entnahme für Gegenstände der gleichen oder ähnlichen Art von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflegen.

(4) In den Fällen des § 5 Abs. 2 gilt als Entgelt der Preis des Pfandscheins zuzüglich der Pfandsumme.

(5) Ist für die Steuerpflicht einer einzelnen Lieferung die Höhe des Entgelts maßgebend, so ist vom Entgelte für die Lieferung jedes einzelnen Gegenstandes auszugehen, es sei denn, daß mehrere auf einmal entnommene Gegenstände eine wirtschaftliche Einheit bilden oder nach der Bestimmung des Lieferers nur zu einem Gesamtpreise gemeinsam lieferbar sind.

(6) Beträge, die vom Leistungsverpflichteten für die Beförderung und Versicherung der Gegenstände, auf die sich die Verpflichtung bezieht, in Rechnung gestellt werden, sind nur insoweit nicht als Teil des Entgelts anzusehen, als durch sie die Auslagen des Leistungsverpflichteten für die Beförderung und Versicherung ersetzt werden.

(7) Die Kosten der Warenumschließung dürfen nur dann vom Entgelt gekürzt werden, wenn die Warenumschließung vom Lieferer zurückgenommen und das Entgelt um den auf sie entfallenden Teil gemindert wird.

(8) Bei Geschäften, deren Abwicklung in einer steuerpflichtigen Leistung jedes der Beteiligten an den andern besteht (z. B. Tauschgeschäften), gilt der Wert jeder der Leistungen als Entgelt für die andere; diese Vorschrift findet bei Hingabe an Zahlungs Statt entsprechende Anwendung.

(9) Ausländische Werte sind nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen umzurechnen.

§ 9. (1) Auf Antrag kann die Steuerstelle gestatten, daß die Steuer nicht nach den vereinnahmten Entgelten, sondern nach den Entgelten für die bewirkten Leistungen ohne Rücksicht auf die Vereinnahmung berechnet wird. Der Antrag kann auf einen von mehreren gesonderten Betrieben desselben Steuerpflichtigen beschränkt werden. Dem Antrag ist nur stattzugeben, wenn Bücher nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden.

(2) Ist die Besteuerung nach den Entgelten für die bewirkten Leistungen gestattet, so finden die Vorschriften dieses Gesetzes mit der Maßgabe Anwendung, daß, soweit in ihnen von den vereinnahmten Entgelten gehandelt wird, an deren Stelle die Entgelte für die bewirkten Leistungen treten.

(3) Einen Übergang von einer zur anderen Versteuerungsart kann die Steuerstelle zur Sicherung des Steueraufkommens an Bedingungen knüpfen, über die der Reichsminister der Finanzen nähere Bestimmungen erläßt.

(4) Eine Festsetzung der Versteuerungsart auf Grund des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 (Reichs-Gesetzbl. S. 779) behält auch für dieses Gesetz ihre Wirkung.

§ 10. Die Steuerbeträge sind, soweit die Besteuerung nach Zeitabschnitten erfolgt (§ 33), auf volle Mark, in den übrigen Fällen auf volle zehn Pfennig nach unten abzurunden. Kleinere Beträge sind nicht zu erheben.

§ 11. (1) Die Steuer ist in den Fällen des § 1 Nr. 1 und 2 von demjenigen zu entrichten, der die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Dabei werden die in mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen vereinnahmten Entgelte zusammengerechnet.

(2) Im Falle des § 1 Nr. 3 liegt die Entrichtung der Steuer dem Versteigerer ob, und zwar auch dann, wenn der Auftraggeber eine selbständige berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausübt. Er ist berechtigt, sich bei seinem Auftraggeber für die entrichteten Steuerbeträge schadlos zu halten.

§ 12. (1) Bei Leistungen aus Verträgen, die nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen sind, ist der Steuerpflichtige nicht berechtigt, die Steuer dem Leistungsberechtigten neben dem Entgelte ganz oder teilweise gesondert in Rechnung zu stellen, es sei denn, daß als Entgelt für eine Leistung gesetzlich bemessene Gebühren angesetzt werden. Der Abnehmer aus einem Lieferungsvertrag ist nicht berechtigt, das ihm von seinem Lieferer in Rechnung gestellte Entgelt um die bei der Weiterveräußerung des Gegenstandes fällige Steuer zu kürzen.

(2) Auf eine Vereinbarung, die den vorstehenden Vorschriften entgegensteht, kann sich der Steuerpflichtige, im Falle des Abs. 1 Satz 2 der Abnehmer, nicht berufen.

§ 13. Die Steuer beträgt, soweit nicht in den folgenden Vorschriften (§§ 15, 21, 25, 27) höhere Sätze vorgesehen sind, bei jedem steuerpflichtigen Umsatz einundeinhalb vom Hundert des Entgelts.

§ 14. (1) Aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer erhält derjenige, dessen jährliches Gesamteinkommen 5000 Mark nicht übersteigt, eine Vergütung gewährt, wenn er mehr als ein Kind unter 16 Jahren versorgt. Als Kinder gelten Abkömmlinge des Antragstellers oder seines Ehegatten einschließlich der Adoptiv-, Pflege- und Stiefkinder; ihnen gleichgestellt werden im Hausstande versorgte Eltern und Voreltern einschließlich der Stief- und Pflegeeltern des Antragstellers oder seines Ehegatten, wenn sie ohne wesentliches Einkommen sind und einem Erwerbe nicht nachgehen können.

(2) Bei Ermittlung des Einkommens ist das Einkommen des Ehegatten, wenn er sich im gleichen Hausstande mit dem Antragsteller befindet, und das Einkommen der im Abs. 1 genannten Personen hinzuzurechnen. Dabei ist von der Veranlagung zur Einkommensteuer auszugehen.

Die Vergütung beträgt bei einem Einkommen
von nicht mehr als 3000 Mark . . . . 40 Mark,
von mehr als 3000 Mark, aber nicht mehr als 4000 Mark 30 Mark
von mehr als 4000 Mark, aber nicht mehr als 5000 Mark 20 Mark

(3) Die Beträge werden dem Antragsteller für jede zur Vergütung Anlaß gebende Person gewährt. Bei mehr als zwei zur Vergütung Anlaß gebenden Personen erhöhen sich die Beträge um fünfzig vom Hundert.

(4) Bestreitet der Antragsteller seinen Lebensunterhalt überwiegend aus den Erzeugnissen eines eigenen landwirtschaftlichen Betriebs, so ermäßigt sich die Vergütung auf die Hälfte.

(5) Die Voraussetzungen für die Vergütung müssen mindestens während eines Zeitraums von 275 Tagen des Kalenderjahrs bestanden haben.

(6) Der Antrag ist im Laufe des Monats Januar für das vorausgegangene Kalenderjahr bei dem für die Veranlagung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamte des Wohnsitzes des Antragstellers oder bei der Gemeindebehörde zu stellen. Gegen die Ablehnung des Antrags stehen dem Antragsteller die gleichen Rechtsmittel zu wie gegen eine Steuerveranlagung.

(7) Der Antrag kann das erstemal im Januar 1921 für das Kalenderjahr 1920 gestellt werden.

(8) Hat im vorausgegangenen Kalenderjahr das Aufkommen an Umsatzsteuer weniger als 1,5 Milliarden Mark betragen, so findet eine Vergütung nicht statt. Im übrigen beträgt die Vergütung

ein Fünftel der in Abs. 3 genannten Sätze, wenn das Gesamtaufkommen 1,5 Milliarden und mehr, aber nicht mehr als 2 Milliarden beträgt;
zwei Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 2 Milliarden, aber nicht mehr als 2,5 Milliarden beträgt;
drei Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 2,5 Milliarden, aber nicht mehr als 3 Milliarden beträgt;
vier Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 3 Milliarden, aber nicht mehr als 3,5 Milliarden beträgt.[1])

II. Erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Luxusgegenstände durch den Hersteller.

§ 15. (1) Die Steuer erhöht sich auf fünfzehn vom Hundert des Entgelts bei der Lieferung der unter I und II bezeichneten Gegenstände durch denjenigen, der sie innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit herstellt oder gewinnt (Hersteller). Die erhöhte Steuerpflicht tritt nicht ein, wenn diese Gegenstände ihrer Beschaffenheit nach nicht für die Hauswirtschaft, sondern für den Gebrauch oder Verbrauch innerhalb einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestimmt sind; dies ist dann nicht anzunehmen, wenn die Gegenstände der Befriedigung von Bedürfnissen zu dienen geeignet sind, die sowohl in der Hauswirtschaft wie bei Gelegenheit der Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestehen. Die erhöhte Steuerpflicht tritt ferner, unbeschadet der Vorschriften zu I Nr. 9 B a, II Nr. 21 und 23, nicht ein, wenn die Gegenstände ihrer Beschaffenheit nach zur Errichtung eines Bauwerkes bestimmt sind. Von der erhöhten Steuer befreit sind Arzneimittel, mit Ausnahme der zu II Nr. 16 genannten, Verbandstoffe, Gegenstände der Kranken-, Säuglings- und Wochenpflege und Vorrichtungen, die zum Ausgleich körperlicher Gebrechen dienen.

(2) I. Der erhöhten Steuer unterliegen mit Rücksicht auf den Stoff oder die Art der Bearbeitung:

1. Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, soweit es sich nicht um die nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 erhöht steuerpflichtigen Gegenstände des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst handelt. Silberne Taschenuhren mit nur einem silbernen Deckel sind nicht erhöht steuerpflichtig;
2. Gegenstände aus unedlen Stoffen, die mit Platin, Gold oder Silber belegt (plattiert oder doubliert) oder pla-

[1]) § 14 ist durch § 57 Abs. 1 EinkStG. aufgehoben.

tiniert, vergoldet oder versilbert sind, mit Ausnahme von Christbaumschmuck, Taschenuhren und den zu II Nr. 17 bezeichneten Gegenständen. Als unedler Stoff gilt auch eine Legierung mit nicht mehr als $^{500}/_{1000}$ Silbergehalt;

3. Halbedelsteine, einschließlich der synthetischen, und Gegenstände in Verbindung mit ihnen;
4. Nachahmungen der zu 3 genannten Stoffe sowie Gegenstände aus oder in Verbindung mit diesen Nachahmungen mit Ausnahme der Spielwaren und der zu II Nr. 17 bezeichneten Gegenstände. Glasperlen gelten nicht als Nachahmungen von Perlen;
5. Gegenstände aus oder in Verbindung mit Bernstein, Gagat (Jet), Korallen, Elfenbein, Meerschaum, Perlmutter oder Schildpatt;
6. Gegenstände aus Kupfer, Zinn oder Nickel oder aus Legierungen, die diese Metalle enthalten, sowie Gegenstände, die mit diesen Metallen oder ihren Legierungen belegt (plattiert) sind. Taschenuhren und Spielwaren dieser Art sowie Weckeruhren aus Messing sind nicht erhöht steuerpflichtig;
7. Gegenstände aus nichtschmiedbarem Kunstguß, aus anderem nichtschmiedbarem feinen Guß sowie Kunstschmiedearbeiten;
8. Gegenstände aus Ton (keramische Gegenstände) mit Ausnahme von Spielwaren:
   a) aus Steinzeug mit Ausnahme von glatten und einfarbigen Geschirren und Platten für Wand- und Fußbodenbekleidung,
   b) aus Steingut mit Ausnahme von Geschirren und Platten für Wand- und Fußbodenbekleidung, es sei denn, daß sie mit Metallmattfarben gemustert (dekoriert) oder mit Lüster- oder Metallüberzug versehen sind, sowie mit Ausnahme der ungemusterten Spülwaren,
   c) aus Porzellan mit Ausnahme der Tafel- und Küchengeschirre, es sei denn, daß sie in künstlerischer Ausgestaltung oder mit Metallmattfarben gemustert (dekoriert) oder mit Lüster- oder Metallüberzug versehen sind;
9. Gegenstände aus Glas:
   A. Hohlgläser, geschliffen, graviert, geätzt, gemustert, mattiert, bemalt, vergoldet, versilbert oder durch Auftragen oder Einbrennen von Farben gemustert;

B. Gegenstände aus Spiegel- oder Tafelglas:
   a) Verglasungen von Fenstern und Türen mit Spiegelglas bei einem Flächeninhalt von mehr als 0,75 Quadratmeter,
   b) Spiegelglas, belegt oder unbelegt, gefeldert (facettiert) oder ungefeldert (unfacettiert), bei einem Flächeninhalt von mehr als 0,75 Quadratmeter; Spiegel aus bemaltem, vergoldetem, versilbertem oder durch Auftragen oder Einbrennen von Farben oder sonst gemustertem Spiegelglas;
   c) Auflegeplatten für Möbel- und Zimmerausstattungen;

C. Gegenstände aus oder in Verbindung mit optischen Gläsern;

10. Gegenstände, die ganz oder teilweise aus Schmelzglas bestehen, soweit das Schmelzglas vergoldet, versilbert, bronziert oder durch Auftragen oder Aufbrennen von Farben gemustert ist;
11. Gegenstände der Inneneinrichtung aus Horn;
12. Gegenstände aus oder in Verbindung mit Leder:
   a) aus Ganzleder hergestellte Bucheinbände, Sammel- oder Diplommappen mit Ausnahme von Andachtsbüchern. Die erhöhte Steuerpflicht erstreckt sich bei gleichzeitiger Lieferung auch auf das Buch und den Inhalt der Mappe,
   b) Schuhe, deren Oberteile aus Seide, Brokat oder Samt hergestellt oder deren Schäfte ganz oder teilweise aus ganzen Lackbesätzen oder aus Sämischleder bestehen,
   c) Handschuhe, mit Ausnahme solcher, die mit anderem Stoffe als Pelz gefüttert sind,
   d) Gegenstände der Inneneinrichtung mit Bezügen aus Leder,
   e) alle übrigen aus Leder hergestellten Gegenstände mit Ausnahme von Akten-, Geld- und Geldschein-, Pfeifen-, Schul-, Zigarren- und Zigarettentaschen aus glattem Rind-, Roß-, Schaf- oder nicht lackiertem Kalbleder, sowie mit Ausnahme von den unter II Nr. 8 und 9 genannten Gegenständen, von Puppen- und Puppenbälgen, von Thermosflaschen und Uhrenarmbändern;
13. Gegenstände aus Holz mit Ausnahme der Spielsachen und der zu II Nr. 17 bezeichneten Gegenstände:
   a) aus oder in Verbindung mit poliertem Ahorn-, mit Amaranth-, mit poliertem Apfelbaum-, poliertem Birnbaum-, mit poliertem Buxbaum-, mit Eben-,

mit poliertem Eschen-, mit Gelb-, Grenadille-, poliertem Hikory-, poliertem Kirschbaum-, mit Königs-, Korallen-, Mahagoni-, Mora-, Platanen-, poliertem Pflaumenbaum-, Pock- (Guajak-, Franzosen-), Polisander-, (Palisander-, Polyxander-, Jacaranda-, Violett-), Redwood-, Rosen-, Tiek- (Teak-), Thuja-, Satin-, Schlangen-, Tee-, Zebra-, Zedern-, Zitronenholz sowie mit sonstigen Edelhölzern, welche der Regel nach bei der Verarbeitung poliert, lackiert oder mattiert (gewachst) werden; ferner aus massivem Nußbaumholz und alle massiv eichenen Kastenmöbel,

b) ohne Rücksicht auf die Holzart bei Bildhauer- und Bildschnitzerarbeit, bei feiner Schnitzarbeit, bei feiner Drechslerarbeit, bei Nachahmungen feiner Schnitzarbeiten, die durch Pressen, Brennen, Ätzen oder Stanzen oder durch Behandlung mit dem Sandgebläse hergestellt sind, bei eingelegter Arbeit, bei Bronzierung oder feiner Bemalung,

c) mit echtem Japanlack lackiert;

14. Gegenstände aus Korbgeflecht:

a) Gegenstände aus oder in Verbindung mit Peddigrohr,

b) aus anderem Rohr, wenn es sich um feine Flechtarbeiten, insbesondere vergoldete, versilberte, polierte, bronzierte oder fein bemalte handelt, oder bei Verbindung mit Glas oder Erzeugnissen des Töpfergewerbes,

c) ohne Rücksicht auf die Rohrart: Flaschenservierkörbe, Hundehütten, Nähkörbe und Nähständer, Schirmkörbe für Wagen, Strandkörbe, Teewagen, Vogelbauer, Vorrichtungen zur Aufnahme von Blumen und Zeitungshalter;

15. Gegenstände der Inneneinrichtung in Verbindung mit Brokat, Samt, einschließlich Velvet und Velours, jedoch mit Ausnahme von Manchester- und Genu-Cord und einfachen Moquettestoffen; mit Plüsch, Seide, Gobelinstoff, handgefertigten Stoffen, Metallgespinsten, Gespinsten, die mit der Hand verziert sind, oder zugerichteten Schmuckfedern; in Verbindung mit Spitzen, Spitzenstoffen oder Stickereien in einer Breite von mehr als zwei Zentimetern. Diese Vorschrift findet auf die zu II Nr. 9, 22, 25 bis 31 genannten Gegenstände keine Anwendung.

II. Der erhöhten Steuer unterliegen ferner mit Rücksicht auf den Verwendungszweck die folgenden Gegenstände, soweit sie nicht bereits unter I fallen:

1. Schmucksachen aller Art, soweit sie nicht nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 erhöht steuerpflichtig sind;
2. Bildwerke sowie Zier- und Schmuckgegenstände der Inneneinrichtung, einschließlich von Plastiken und Bildern, abgesehen von Photographien, die lediglich Personen darstellen. Zu den Zier- und Schmuckgegenständen gehören auch Gegenstände, die an sich einem praktischen Gebrauche zu dienen geeignet sind, bei denen aber die Gebrauchsmöglichkeit hinter dem Zwecke äußerer Wirkung offensichtlich zurücktritt.

   Der erhöhten Steuer unterliegen nicht Ansichtspostkarten, Bilder, soweit sie der Unterhaltung und Fortbildung der Jugend dienen, ferner Grabdenkmäler in schlichter Ausführung sowie Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik (§ 21 Abs. 1 Nr. 2). Zu den Originalwerken der Graphik gehören auch Radierungen, Holzschnitte, Kupferstiche und Künstlersteinzeichnungen;
3. Erzeugnisse des Buchdrucks auf besonderem Papier mit beschränkter Auflage sowie sonstige Papierwaren, die aus handgeschöpftem oder Bütten-, China-, Japan- oder Reispapier hergestellt sind;
4. photographische Handapparate sowie deren Bestandteile und Zubehör;
5. Handwaffen, deren Bestandteile und Zubehör sowie die für Handfeuerwaffen bestimmte Munition;
6. Flügel, Klaviere, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumente sowie Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder deklamatorischer Vorträge (Klavierspielapparate, Sprechapparate, Phonographen, Orchestrions usw.) sowie deren Bestandteile und Zubehör; diese Gegenstände auch dann, wenn sie nicht zum Gebrauch in der Hauswirtschaft bestimmt sind;
7. Billarde und deren Zubehör, auch dann, wenn sie nicht zum Gebrauch in der Hauswirtschaft bestimmt sind;
8. Land-, Wasser- oder Luftfahrzeuge zur Personenbeförderung, wenn sie mit motorischer Kraft betrieben werden oder wenn sie nach ihrer Beschaffenheit für Vergnügungs- oder Sportzwecke bestimmt sind, sowie deren Bestandteile und Zubehör;
9. Kinder-, Sport-, Klapp- und Promenadenwagen, wenn sie vergoldete, versilberte, vermessingte oder vernickelte Eisenteile enthalten oder mit weißer oder elfenbeinfarbiger Lackierung versehen sind;
10. zugerichtete Felle zur Herstellung von Pelzwerk, mit Ausnahme gewöhnlicher Hasen-, Kanin-, Katzen-, Hunde- und Schaffelle, sowie Bekleidungs- und Innen-

einrichtungsgegenstände aus oder in Verbindung mit Pelzwerk, mit Ausnahme gewöhnlicher Hasen-, Kanin-, Katzen-, Hunde- und Schafpelze;
11. Fächer;
12. Federboas;
13. Gura- und Samtvogelbälge und Teile hiervon; echte Paradies-, Kronen- und Stangenreiher, echte Straußen- und Marabufedern;
14. aus oder in Verbindung mit Kautschuk hergestellte Badehauben, Badewannen, Fußabstreicher, Reiseeinrichtungen, Schwammbeutel, Tabakbeutel, Mäntel, Umhänge;
15. Riech- oder Schönheitsmittel;
16. Geheimmittel;
17. Spazierstöcke, Schirme, Reitgerten und Peitschen aus oder in Verbindung mit Edelhölzern, insbesondere Macassa (Ebenholz), Kokobolo-, Jacaranda-, Celebes-, Schlangen-, Partridge-, Vera-, Violett-, Boulettrie-, Pock- (Guajak-, Franzosen-), Palmira-, Greenhard-, Madagaskar-, Satin-, Palmenholz; mit wertvollen Hörnern, insbesondere Antilopen-, Brasil-, kanadisches Hirsch-, Nas-, Nilpferdhorn, oder wertvollen Rohren, insbesondere Jambis-, Nilgris-, Malakka-, Palmen-, Partridge-, Dragon-, Jokohamarohr, jedoch mit Ausnahme von Bambus-, Manilla-, Pfeffer- und Tonkingrohr;
18. Puppen, Puppenbälge oder Tiere aus Stoff aller Art, wenn sie größer oder länger als fünfundsechzig Zentimeter sind;
19. Stand-, Tisch- und Wanduhren aus oder in Verbindung mit Stein- oder Kunststein oder mit Erzeugnissen des Töpfergewerbes, ferner auch bei bloßer Verbindung mit den zu I Nr. 2 und Nr. 8 genannten Stoffen;
20. Beleuchtungsgegenstände sowie deren Bestandteile und Zubehör:
    a) bei mehr als vier Leuchtstellen,
    b) auch bei bloßer Verbindung mit den zu I Nr. 2 genannten Stoffen oder Bleiverglasung, ferner mit Seidenschirmen sowie aus oder in Verbindung mit Stein oder Kunststein oder mit Erzeugnissen des Töpfergewerbes oder in Verbindung mit Fransen aus Gespinsten aller Art oder glatten einfarbigen Perlfransen von mehr als je fünfzehn Zentimetern Länge; oder in Verbindung mit geraden Hohlglasstengeln, glatt oder gerieft, ohne Schliff, von mehr als fünfundzwanzig Zentimetern Länge; oder in Verbindung mit sonstigen Glas- und Glasperlenbehängen;

21. Parkettäfelböden;
22. Teppiche, abgepaßt oder vom Stück, sofern die Decke aus Brokat, Samt, einschließlich von Velvet und Velours, Plüsch, Seide oder Wolle besteht. Der sogenannte Axminsterteppich und der sogenannte Tapestryteppich sind nicht erhöht steuerpflichtig;
23. Wandbekleidungen:
    a) aus Porzellan,
    b) aus Papier, das vergoldet, versilbert, bronziert oder gepreßt ist oder Brokat, Gobelin, Seide, Samt oder Leder nachahmt, sowie Künstlertapeten,
    c) aus anderen Stoffen mit Ausnahme von Ton-, Steinzeug- oder Steingutfliesen (I Nr. 8) und nicht getäfeltem Weichholz;
24. Koffer und Reisetaschen aus Rohrplatten, aus gepreßten Pflanzenfasern, soweit sie eine Länge von mehr als fünfundsechzig Zentimetern haben; Schrankkoffer;
25. Wäsche:
    a) Leibwäsche aus Seide, Halbseide oder Leinenbatist; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen bei einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, wenn sie mehr als ein Fünftel der Gesamtfläche des Bekleidungsgegenstandes ausmachen; außerdem Schlafanzüge,
    b) Korsetts aus Brokat, Samt, einschließlich von Velvet und Velours, Seide, Leinendamast, Stoffen mit damastähnlichen Gebilden; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen bei einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, wenn sie mehr als ein Fünftel der Gesamtfläche ausmachen,
    c) Bettwäsche aus Seide, Halbseide, Leinenbatist, Leinendamast oder Stoffen mit damastähnlichen Gebilden; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen bei einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, wenn sie mehr als ein Fünftel der Fläche ausmachen,
    d) Tischwäsche oder sonstige Haushaltungswäsche aus Seide, Halbseide, Leinenbatist, Leinendamast oder Stoffen mit damastähnlichen Gebilden; aus anderen

Stoffen in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen in einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, wenn sie mehr als ein Fünftel der Fläche ausmachen.

Die erhöhte Steuerpflicht tritt nicht ein, wenn lediglich Buchstaben, Nummern oder Monogramme mit der Hand gestickt sind;

26. Oberbekleidung aus Brokat, Seidensamt, aus Seiden- oder Wollplüsch, aus feiner Seide (insbesondere Chiffon, Crêpe de Chine, Crêpe Georgette, Schappevoile Voile-ninon, Marquisette, Tüll), Leinenbatist oder Leinendamast; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Metallgespinsten aller Art oder in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder sonstigen handgefertigten Verzierungen in einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, die mehr als ein Fünftel der Gesamtfläche des Bekleidungsgegenstandes ausmachen; außerdem mit Seide gefütterte Oberbekleidung für Herren, wenn sich das Seidenfutter nicht nur auf das Ärmelfutter beschränkt;
27. sonstige Bekleidungsstücke:
    a) Netz- und Wirkwaren aus Seide, aus anderen Stoffen in Verbindung mit Metallgespinsten oder in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen in einer Breite von mehr als vier Zentimetern; oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder Verzierungen aller Art, sofern sie mehr als ein Fünftel der Fläche ausmachen,
    b) Schleier, Gamaschen, Kopf- und Umschlagetücher, Schale, Schirme und Schürzen aus Brokat, Seidensamt, Seiden- und Wollplüsch, Seide oder handgefertigten Stoffen; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen in einer Breite von mehr als vier Zentimetern; oder in Verbindung mit Spitzen, Stickereien oder sonstigen Verzierungen, sofern sie mehr als ein Fünftel der Gesamtfläche ausmachen; oder in Verbindung mit Metallgespinsten;
28. Bettdecken, Gardinen, Vorhänge aus Brokat, Samt, einschließlich Velvet und Velours, Plüsch, Seide oder handgefertigten Stoffen; aus anderen Stoffen gewebt, wenn sie auf je zweieinhalb Zentimeter im Geviert mehr als zwölf Kettenfäden aufweisen; Madraserzeugnisse; son-

stige Erzeugnisse, die mit Lockerstich versehen sind, oder die mit der Maschine hergestellte Einzelzierstücke (Effekte, Motive) mit einem Durchmesser von mehr als dreißig Zentimetern enthalten, oder die in Verbindung mit Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Verzierungen in einer Breite von mehr als vier Zentimetern oder in Verbindung mit Metallgespinsten stehen, oder die mit verschiedenartig geformten Glasperlen oder Glasbehängen versehen sind;

29. andere Decken und Kissen aus Brokat, Samt, einschließlich Velvet und Velours, Plüsch, Seide, Halbseide, Leinenbatist, Leinendamast oder Stoffen mit damastähnlichen Gebilden; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Metallgespinsten, Tressen, Spitzen, Stickereien aller Art oder einer sonstigen Verzierung, die mit der Hand hergestellt sind. Nicht erhöht steuerpflichtig sind Reisedecken aus Plüsch sowie Reise- und Steppdecken, die mit Wolle, Watte, Kapok oder Seegras gefüllt sind;

30. Gegenstände, die der Ausschmückung von Bekleidungsstücken oder Gegenständen der Inneneinrichtung zu dienen geeignet sind:
   a) abgepaßte Bänder aller Art,
   b) abgepaßte Handstickereien, Handspitzen oder sonstige handgefertigte Stücke bei einer Länge oder einem Durchmesser von mehr als dreißig Zentimetern;
   Handstickereien, handgefertigte Spitzen und Spitzenstoffe als Meterware in einer Breite von mehr als vier Zentimetern,
   c) Tressenwaren (Flechtwaren) aller Art aus Seide bei einem Durchmesser oder einer Breite von mehr als vier Zentimetern sowie in Verbindung mit Metallfäden,
   d) angefangene oder vorgezeichnete Handarbeiten in Verbindung mit Brokat, Samt, einschließlich Velvet oder Velours, Plüsch, Seide, Metallfäden oder Glasperlen;

31. Hüte, Hutformen und Mützen aus Brokat, Seide, Seidensamt, geklebten Federn; aus anderen Stoffen in Verbindung mit Sprungfedern, Handspitzen, Handstickereien oder anderen handgefertigten Stoffen, mit Gura- oder Samtvögeln oder Teilen davon, echten Paradies-, Kronen- oder Stangenreihern, echten Straußen- und Marabufedern; ferner Panama-, Manila-, Bangkok- oder Florentinerhüte sowie mit der Hand genähte Hüte aus Strohgeflecht, das weniger als sechs Millimeter breit ist;

32. Pralinen, Fondants und mit Marzipan, Früchten, Saft oder Likören aller Art gefüllte Dessertbonbons.

§ 16. (1) Der Reichsrat ist ermächtigt, nähere Bestimmungen über die Abgrenzung der im § 15 bezeichneten Gegenstände zu erlassen (Warenverzeichnis). Er ist befugt, hierbei einerseits bestimmte an sich unter § 15 fallende Gegenstände mit Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Verwendung von der erhöhten Steuer zu befreien und anderseits auch im § 15 nicht bezeichnete Gegenstände für erhöht steuerpflichtig zu erklären, wenn dies zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Belastung geboten erscheint oder der Gegenstand als Zubehör eines erhöht steuerpflichtigen Gegenstandes anzusehen ist.

(2) Die Bestimmungen treten außer Kraft, soweit der Reichstag es verlangt.

§ 17. Die erhöhte Steuerpflicht des § 15 umfaßt auch
1. die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2);
2. die Lieferung auf Grund einer Versteigerung (§ 1 Nr. 3), wenn der Versteigerer vom Hersteller beauftragt ist;
3. das Verbringen von Gegenständen der in § 15 bezeichneten Art in das Inland. § 8 Abs. 3 findet entsprechende Anwendung. Steuerpflichtig ist der erste inländische Erwerber oder, wenn der Gegenstand nicht aus dem Ausland an einen inländischen Erwerber geliefert wird, derjenige, der den Gegenstand im Inland in Gewahrsam nimmt.

§ 18. (1) Als Hersteller im Sinne des § 15 gilt derjenige Unternehmer, der Rohstoffe oder Halberzeugnisse zu Gegenständen umgestaltet, die ihrer Beschaffenheit nach, ohne einer weiteren Bearbeitung oder Verarbeitung zu bedürfen, zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch fertiggestellt sind. Eine Behandlung der Gegenstände durch Putzen, Umpackung und ähnliche äußere Einwirkung, die nur der Hebung der Verkäuflichkeit dient, gilt nicht als weitere Bearbeitung oder Verarbeitung.

(2) Stellt ein Unternehmer auf Grund eines Bearbeitungs- oder Verarbeitungsvertrags einen Gegenstand für einen Besteller her, der Gegenstände dieser Art innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit weiterveräußert, so gilt als Hersteller der Besteller.

(3) Der Reichsrat kann für bestimmte Bearbeitungs- und Verarbeitungsverfahren und bestimmte Arten von Gegenständen über die Anwendung der vorstehenden Vorschriften nähere Bestimmungen erlassen.

§ 19. Wird ein Gegenstand von einem Unternehmer, der ihn nach seiner Herstellung oder seiner Einfuhr aus dem Ausland erworben hat, weiterbearbeitet oder verarbeitet (§ 18 Abs. 1), so ist die Lieferung des infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstandes, wenn auch dieser seinerseits zu den im § 15 bezeichneten gehört, ebenfalls erhöht steuerpflichtig. Die Steuerstelle vergütet aber dem Bearbeiter oder Verarbeiter den Teil des von ihm bei der Beschaffung des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstandes entrichteten Entgelts, der dem Unterschiede zwischen der nach den Steuersätzen des § 13 und des § 15 berechneten Steuer für die Lieferung an ihn entspricht; dies gilt auch, wenn der Hersteller die infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstände in das Ausland ausführt. Der Antrag ist für den Steuerabschnitt (§ 33) gleichzeitig mit der Steuererklärung (§ 35) zu stellen. § 18 Abs. 3 findet entsprechende Anwendung.

§ 20. Dem Erwerber von Gegenständen der im § 15 bezeichneten Art vergütet die Steuerstelle auf Antrag nach näherer Bestimmung des Reichsrats zehn vom Hundert des von ihm beim Erwerb entrichteten Entgelts, wenn er nachweist, daß er

1. die Gegenstände im öffentlichen Interesse, insbesondere auch für kirchliche oder wissenschaftliche Zwecke, erworben hat, oder,
2. soweit es sich um Flügel, Klaviere, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumente handelt, diese für Lehr- oder berufliche Zwecke erworben hat, oder,
3. soweit es sich um Orchestrions oder um selbsttätige Klavierspielapparate und deren Bestandteile und Zubehör handelt, diese zu gewerblichen Zwecken erworben hat,
4. soweit es sich um Fahrzeuge zur Personenbeförderung handelt, diese ausschließlich oder überwiegend der Ausübung des Gewerbes oder Berufs des Erwerbers dienen und nicht ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.

III. Erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Luxusgegenstände im Kleinhandel.

§ 21. (1) Die Steuer erhöht sich auf fünfzehn vom Hundert bei der Lieferung der folgenden Gegenstände im Kleinhandel:

1. Edelmetalle sowie Gegenstände des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, wenn es sich nicht um eine

bloße Belegung oder einen Überzug unedler Stoffe mit Edelmetallteilen handelt; Edelsteine, einschließlich der synthetischen, und Perlen sowie Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelsteinen und Perlen. Als unedler Stoff gilt auch eine Legierung mit nicht mehr als $^{500}/_{1000}$ Silber. Vorrichtungen, die zum Ausgleich körperlicher Gebrechen dienen, unterliegen der erhöhten Steuer nicht;

2. Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik; Radierungen, Holzschnitte und Kupferstiche gelten als Originalwerke.

   Von der erhöhten Steuer frei bleiben Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender Künstler, wenn sie unmittelbar vom Künstler vertrieben werden. Bedient sich der Künstler der Vermittlung dritter Personen, so gelten diese als erhöht steuerpflichtige Lieferer mit dem gesamten vom Abnehmer entrichteten Entgelt, auch wenn sie im Namen des Künstlers aufgetreten sind.

   Die vorstehende Vorschrift findet auf Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler entsprechende Anwendung, wenn sie nach dem Tode des Künstlers unmittelbar von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäftes über das Werk ab gerechnet.[1])

3. Antiquitäten, einschließlich alter Drucke, und Gegenstände, wie sie aus Liebhaberei von Sammlern erworben werden, wenn diese Gegenstände nicht vorwiegend zu wissenschaftlichen Zwecken gesammelt zu werden pflegen;
4. Gebinde oder sonstige Herrichtungen aus Blumen und Pflanzen, wenn das Entgelt für die einzelne Lieferung, einschließlich der als Behälter oder zur Zusammenfassung oder Ausschmückung verwendeten Gegenstände, dreißig Mark überschreitet;
5. Reit- und Kutschpferde;
6. lebendes Wild.

(2) § 16 findet entsprechende Anwendung.

§ 22. (1) Eine Lieferung im Kleinhandel im Sinne des § 21 liegt nicht vor, wenn die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, für eigene oder fremde Rechnung erworben werden.

---

[1]) Nr. 2 in der Fassung der Novelle v. 18. Aug. 1920 (RGBl. S. 1607).

(2) Nimmt der Steuerpflichtige bei der Lieferung der im § 21 genannten Gegenstände die Befreiung von dem erhöhten Steuersatze für sich in Anspruch, weil die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung geliefert worden seien, so muß er sich von dem Erwerber nachweisen lassen, daß sie in dem Unternehmen, für das der Erwerb stattfindet, eine solche Verwendung finden können. Der Nachweis muß nach näherer Bestimmung des Reichsrats durch Vorlegung einer behördlichen Bescheinigung, die gebühren- und stempelfrei auszustellen ist, geführt werden. Der Lieferer braucht bei der einzelnen Bestellung oder Entnahme die Vorlegung der Bescheinigung nicht zu verlangen, wenn er mit dem Abnehmer in ständigen Geschäftsbeziehungen steht und ihm Inhalt und Geltungsdauer der Bescheinigung bekannt sind.

(3) Wird gegen die vorstehenden Vorschriften verstoßen, so sind die Lieferungen ohne Rücksicht darauf, ob eine Lieferung im Kleinhandel im Sinne des § 21 vorliegt oder nicht, mit fünfzehn vom Hundert steuerpflichtig.

§ 23. (1) Die erhöhte Steuerpflicht des § 21 umfaßt auch

1. die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2). Ist für die Steuerpflicht einer Lieferung die Höhe des Entgelts maßgebend, so ist bei der Schätzung des Wertes des entnommenen Gegenstandes (§ 8 Abs. 3) zur Feststellung der Steuerpflichtigkeit von dem Preise auszugehen, der am Orte und zur Zeit der Entnahme von Personen, welche die Gegenstände nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung erwerben, gezahlt zu werden pflegt (Kleinhandelspreis);
2. die Lieferung auf Grund einer Versteigerung (§ 1 Nr. 3), es sei denn, daß die versteigerten Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden. Weist derjenige, der in einer Versteigerung den Zuschlag erhalten hat, dem Versteigerer in der im § 22 Abs. 2 vorgeschriebenen Form nach, daß er zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben hat, so hat er Anspruch auf eine Ermäßigung des Zuschlagpreises um den Unterschied der Steuersätze der §§ 13 und 21;
3. die entgeltliche Lieferung im Inland durch Personen, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, und außerhalb einer Versteigerung, sofern die Lieferung die im § 15 unter I Nr. 1, 2, 3, 5, unter II Nr. 1, 6, 8, 10, 22 und im § 21 Nr. 1, 2 und 3 bezeichneten Gegenstände betrifft. Steuerpflichtig ist der Lieferer; mit ihm haftet der Abnehmer für die Erfüllung der Steuerpflicht;

4. die entgeltliche Lieferung in oder aus dem Ausland an eine Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat. Die Steuerpflicht tritt ein, sobald der Gegenstand ins Inland gelangt, ohne Rücksicht darauf, ob der Lieferer ein Unternehmer ist oder nicht. Steuerpflichtig ist der erste inländische Erwerber des Gegenstandes;
5. das Verbringen von Originalwerken im Sinne des § 21 Nr. 2, von Antiquitäten (§ 21 Nr. 3) und solchen sonstigen im § 21 Nr. 3 genannten Gegenständen, die für die Geschichte, die Kulturgeschichte oder die Urgeschichte der Pflanzen- und Tierwelt von Bedeutung sind, in das Ausland, es sei denn, daß der Hersteller am Tage des Verbringens ins Ausland noch nicht fünfzig Jahre tot ist oder, wenn ein Hersteller nicht bekannt ist, seit der Herstellung noch nicht fünfzig Jahre verflossen sind; die erhöhte Steuerpflicht tritt ohne Rücksicht darauf ein, ob der Verbringer ein Unternehmer ist oder nicht und ob das Verbringen gegen Entgelt erfolgt.

(2) In den Fällen der Nr. 3 und 4 tritt völlige Steuerbefreiung ein, wenn der Gegenstand zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben wird und der Erwerber dies bei Nr. 3 dem Lieferer, bei Nr. 4 der Steuerstelle in der im § 22 Abs. 2 vorgeschriebenen Form nachweist.

§ 24. (1) Dem Erwerber von Gegenständen der im § 21 bezeichneten Art vergütet die Steuerstelle auf Antrag nach näherer Bestimmung des Reichsrats den Teil des von ihm beim Erwerb entrichteten Entgelts, der dem Unterschiede zwischen der Steuer nach § 13 und § 21 für die Lieferung an ihn entspricht, wenn er nachweist, daß er

1. die Gegenstände im öffentlichen Interesse, insbesondere auch für kirchliche oder wissenschaftliche Zwecke, erworben hat, oder,
2. soweit es sich um die im § 21 Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten Gegenstände handelt, sie für technische oder Heilzwecke erworben hat, oder,
3. soweit es sich um die im § 21 Abs. 1 Nr. 5 bezeichneten Gegenstände handelt, diese ausschließlich oder überwiegend der Ausübung seines Gewerbes oder Berufs dienen und nicht ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.

(2) Wird nachgewiesen, daß die Gegenstände in einer nach der vorstehenden Vorschrift zur Vergütung Anlaß gebenden Art verwendet werden sollen, so kann nach näherer Bestimmung des

Reichsrats die Steuerstelle dem Lieferer gestatten, die Steuer nur nach dem Steuersatze des § 13 in Ansatz zu bringen.

(3) Die Vorschriften der Absätze 1 und 2 finden in den Fällen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 und 4 entsprechende Anwendung, und zwar im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 auch bei den Musikinstrumenten, die für Lehr- oder berufliche Zwecke erworben werden; sowie bei Fahrzeugen zur Personenbeförderung, wenn die im Abs. 1 Nr. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Vergütung (Abs. 1) oder die Steuerbefreiung (Abs. 2) umfaßt dabei den gesamten Steuerbetrag.

(4) Die Steuerstelle vergütet ferner die nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 entrichtete Steuer, wenn die dort genannten Gegenstände von demjenigen, der die Steuer entrichtet hat, oder dessen Erben wieder in das Inland gebracht werden.

IV. Erhöhte Umsatzsteuer auf Leistungen besonderer Art.

§ 25. (1) Die Steuer erhöht sich auf zehn vom Hundert des Entgeltes bei folgenden Leistungen:

1. der Übernahme von Anzeigen, soweit sie sich nicht auf öffentliche Wahlen beziehen;
2. der Gewährung eingerichteter Schlaf- und Wohnräume in Gasthöfen, Pensionen oder Privathäusern zu vorübergehendem Aufenthalt, wenn das Entgelt für den Tag oder die Übernachtung fünf Mark oder mehr beträgt;
3. der Aufbewahrung von Geld, Wertpapieren, Wertsachen, Gegenständen der im § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Art, Pelzwerk, Bekleidungsstücken aus oder unter Verwendung von Pelzwerk;
4. der Vermietung von Reittieren.

(2) Bei Leistungen der im Abs. 1 Nr. 1 und 2 bezeichneten Art tritt die Steuerpflicht auch ein, wenn der Leistende kein Unternehmer ist.

§ 26. (1) Als Übernahme einer Anzeige im Sinne des § 25 Abs. 1 Nr. 1 gilt:

1. die Herstellung von Anzeigen durch Druck oder auf einem anderen Wege als durch Handschrift, Schreibmaschinenschrift, Handzeichnung oder Handmalerei. Steuerpflichtig sind auch geschäftliche Empfehlungen, die in den redaktionellen Teil aufgenommen werden;
2. die Überlassung von Flächen und Räumen zur Aufnahme von Ankündigungen;

3. die Vornahme von Ankündigungen auf andere Weise als die in Nr. 1 und 2 bezeichnete Art (z. B. durch Beleuchtung, Umhertragen von Tafeln, Umherfahren von Reklamewagen, Ausrufen).

(2) Steuerpflichtig ist im Falle des Abs. 1 Nr. 1, sofern es sich um Druckschriften oder sonstige Vervielfältigungen handelt, der Verleger und, wenn ein solcher nicht vorhanden ist, der Drucker oder Vervielfältiger. Ist bei einer Druckschrift die Anzeigenaufnahme von dem Verleger an einen Dritten verpachtet, so ist dieser steuerpflichtig.

(3) Die Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 oder 3 wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß bereits die Herstellung der Anzeige nach Nr. 1 der Steuer unterliegt.

§ 27. (1) Die Steuer für Übernahme von Anzeigen nach § 25 ermäßigt sich bei Zeitungen und Zeitschriften

von den ersten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 2 v. H.,

von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 3 v. H.,

von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 4 v. H.,

von den nächsten 200 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 5 v. H.,

von den nächsten 200 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 6 v. H.,

von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 7 v. H.,

von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 8 v. H.,

von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 9 v. H.

(2) Soweit Anzeigen nicht in Zeitungen und Zeitschriften erscheinen, ermäßigt sich die Steuer auf fünf vom Hundert.

(3) Gibt ein Steuerpflichtiger mehrere Zeitungen und Zeitschriften heraus, so ist für die etwaige Ermäßigung jede Zeitung und jede Zeitschrift selbständig zu behandeln.

§ 28. (1) Als vorübergehender Aufenthalt im Sinne des § 25 Abs. 1 Nr. 2 ist ein solcher anzusehen, der nach den Umständen bei Beginn des Aufenthalts auf nicht länger als auf drei Monate berechnet ist.

(2) Die Steuer ist für jeden Tag oder jede Übernachtung und für jede Person nach dem für das Zimmer oder die Wohnung festgesetzten oder zu berechnenden Tagespreise zu bemessen. Ist für Beherbergung und Beköstigung ein Gesamtentgelt ver-

einbart, so kann für die Beköstigung ein angemessener Teil abgesetzt werden. Abzüge für Bedienung und sonstige Nebenleistungen dürfen nicht gemacht werden.

§ 29. (1) Im Falle des § 25 Abs. 1 Nr. 3 wird die erhöhte Steuerpflicht dadurch nicht berührt, daß der Unternehmer sich neben der Aufbewahrung auch zu einer Verwaltungstätigkeit verpflichtet.

(2) Die Entgegennahme geschlossener Depots oder die Vermietung von Schließfächern durch Banken, Sparkassen und ähnliche Geldinstitute fällt auch dann unter die erhöhte Steuerpflicht nach § 25 Abs. 1 Nr. 3, wenn nicht feststeht, ob es sich um die Aufbewahrung der daselbst genannten Gegenstände handelt.

(3) Die Aufbewahrung ist nicht steuerpflichtig, wenn sowohl der Verwahrer wie der Hinterleger Unternehmen der im Abs. 2 bezeichneten Art betreiben.

V. Überwachung der Steuerpflichtigen.

§ 30. (1) Die Steuerpflichtigen haben innerhalb zweier Wochen nach dem Beginn ihrer Tätigkeit hiervon der Steuerstelle Anzeige zu erstatten. In ihr ist anzugeben, ob die im § 15 bezeichneten Gegenstände hergestellt oder die im § 21 bezeichneten Gegenstände im Kleinhandel umgesetzt oder Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausgeführt werden. Die Anzeige ist innerhalb zweier Wochen zu ergänzen, wenn der Betrieb auf die Herstellung der im § 15 bezeichneten Gegenstände oder auf den Kleinhandel der im § 21 bezeichneten Gegenstände oder auf die im § 25 bezeichneten Leistungen erstreckt wird.

(2) Wer eine steuerpflichtige Tätigkeit bei dem Inkrafttreten dieses Gesetzes bereits ausübt, hat innerhalb des Monats Januar 1920 der Steuerstelle anzuzeigen, wenn er die im § 15 bezeichneten Gegenstände herstellt oder die im § 21 bezeichneten Gegenstände im Kleinhandel umsetzt oder die Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausführt.

(3) Die vorstehenden Vorschriften finden auf Angehörige der freien Berufe keine Anwendung.

§ 31. (1) Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, zur Feststellung der Entgelte Aufzeichnungen zu machen. Der Reichsrat trifft hierüber nähere Bestimmungen; sie treten außer Kraft, wenn der Reichstag es verlangt. Aus den Aufzeichnungen muß zu ersehen sein, wie sich die vereinnahmten Entgelte auf die Gruppen von Umsätzen, für die verschiedenartige Steuersätze bestehen (§§ 13, 15, 21, 25, 27), verteilen.

(2) Die zur Entrichtung der erhöhten Steuersätze nach den §§ 15 und 21 Verpflichteten haben für die Gegenstände, bei deren Lieferung die erhöhte Steuerpflicht in Betracht kommen kann, ein Steuerbuch und ein Lagerbuch zu führen. In das Steuerbuch müssen die Lieferungen nach Gegenstand, Betrag des Entgelts und Tag der Lieferung und Zahlung eingetragen werden; in den Fällen, in denen die erhöhte Steuer nach den Vorschriften des Gesetzes nicht zu entrichten ist, muß der Grund aus dem Steuerbuche zu ersehen sein; insbesondere ist im Falle des § 22 Abs. 2 auf die vom Wiederveräußerer vorgelegte Bescheinigung zu verweisen. Aus dem Lagerbuche muß der Bestand der Gegenstände bei Beginn jedes Steuerabschnitts (§ 33) und der tägliche Ein- und Ausgang zu entnehmen sein.

(3) Die Vorschriften des Abs. 2 finden auf die Unternehmer, die Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausführen, entsprechende Anwendung.

(4) Nähere Bestimmungen über die in Abs. 2 und 3 angeordnete Buchführung erläßt der Reichsrat; er bestimmt nach Anhörung der amtlichen Berufsvertretungen, unter welchen Voraussetzungen die Bücher miteinander verbunden werden können und von der Buchführung ganz oder teilweise entbunden werden kann.

§ 32. (1) Wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Nr. 1 ausübt, unterliegt der Steueraufsicht.

(2) Ergeben sich bei Ausübung der Aufsicht Tatsachen, die die Annahme zulassen, daß bei einem Unternehmen der Eingang der Steuer für den laufenden Steuerabschnitt gefährdet ist, so kann die Steuerstelle die Leistung einer Sicherheit verlangen. Gegen den Bescheid, der die Sicherheit festsetzt, ist die Verwaltungsbeschwerde an die Oberbehörde, die endgültig entscheidet, gegeben.

VI. Steuerberechnung und Veranlagungsverfahren.

§ 33. (1) Die Steuer wird in den Fällen des § 1 Nr. 1 und 2 nach dem Gesamtbetrage der Entgelte berechnet, die der Steuerpflichtige im Laufe eines Steuerabschnitts für seine Leistungen vereinnahmt hat.

(2) Der Steuerabschnitt beträgt ein Kalenderjahr und, wenn sich die steuerpflichtige Tätigkeit nicht auf das ganze Kalenderjahr erstreckt, den entsprechenden Teil des Kalenderjahrs. Bei der erhöhten Steuer der §§ 15, 21 und 25 beträgt der Steuerabschnitt ein Kalendervierteljahr und, wenn sich die steuerpflichtige Tätigkeit nicht auf das ganze Kalendervierteljahr er-

streckt, den entsprechenden Teil des Kalendervierteljahrs. Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen kann die Steuerstelle anordnen, daß die Steuerabschnitte (Satz 1 und 2) kürzer bemessen werden, und gestatten, daß auch in den Fällen der §§ 15, 21 und 25 die Steuerberechnung nach Kalenderjahren erfolgt.

(3) Für die Fälle des § 1 Nr. 3 bestimmt der Reichsrat, unter welchen Voraussetzungen die Besteuerung nach Steuerabschnitten oder für jede einzelne Versteigerung zu erfolgen hat.

(4) In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 und § 25 Abs. 2 wird die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Rechtsvorgang berechnet. Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen kann die Steuerstelle gestatten, daß in den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 die Steuer für die in bestimmten Zeitabschnitten eintretenden steuerpflichtigen Rechtsvorgänge gemeinsam berechnet wird. Übt im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5 der Verbringer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aus, so wird die Steuer gleichzeitig mit derjenigen für die Lieferungen im Inland nach Abs. 2 berechnet.

§ 34. (1) Hat der Steuerpflichtige Entgelte in dem gleichen Steuerabschnitt, in dem sie vereinnahmt wurden, zurückgewährt, so kann er sie von der Gesamtheit der im Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelte absetzen.

(2) Hat der Steuerpflichtige Entgelte in einem späteren Steuerabschnitt, als sie vereinnahmt wurden, zurückgewährt, so kann er den entsprechenden Betrag von dem steuerpflichtigen Gesamtbetrage der Entgelte desjenigen Steuerabschnitts, in dem die Rückgewährung erfolgt, absetzen.

§ 35. (1) Der Steuerpflichtige hat der Steuerstelle innerhalb eines Monats nach Ablauf des Steuerabschnitts (§ 33) oder in den Fällen der § 17 Nr. 2 und 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 2, 4 und 5 nach Eintritt des steuerpflichtigen Vorganges eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuerstelle kann auf Antrag die Frist verlängern, sie kann die Fristverlängerung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen. Hat der Steuerpflichtige seine Tätigkeit eingestellt und sind die Entgelte für seine Leistungen noch nicht vollständig eingegangen, so haben nach näherer Anordnung der Steuerstelle Nachanmeldungen stattzufinden.

(2) Die Steuererklärung hat, wenn sie sich auf einen Steuerabschnitt bezieht (§ 33 Abs. 1 und 2), zu enthalten:

1. die Gesamtheit der vereinnahmten Entgelte, einschließlich der für steuerfreie Leistungen; nach Maßgabe der näheren

Bestimmungen des Reichsrats können hiervon Ausnahmen zugelassen werden;
2. die für steuerpflichtige Leistungen vereinnahmten Entgelte;
3. die Trennung dieser Entgelte, je nachdem die Leistungen betreffen, die unter die §§ 13, 15, 21 und 25 fallen; gilt für diese ein kürzerer Steuerabschnitt und ist daher über sie eine Steuererklärung bereits abgegeben, so sind sie nochmals in der Steuererklärung für das ganze Kalenderjahr gesondert aufzuführen;
4. die nach § 34 Abs. 2 zurückgewährten Entgelte;
5. die nach den §§ 4 und 19 beantragten Vergütungen.

(3) Der Reichsminister der Finanzen kann nähere Bestimmungen über den Inhalt und die Form der Steuererklärung erlassen.

§ **36.** (1) Die Steuerstelle setzt die Steuer fest und erteilt dem Steuerpflichtigen einen Bescheid.

(2) Im Falle des § 33 Abs. 2 Satz 2 kann nach Abschluß eines Kalenderjahrs für den gesamten Umfang des abgelaufenen Jahres oder, bei vorheriger Einstellung der Tätigkeit, nach der Einstellung für den Umfang des verflossenen Teiles des Jahres eine Nachveranlagung vorgenommen werden.

§ **37.** (1) Die Steuer ist innerhalb zweier Wochen nach der Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten. In den Fällen des § 33 Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 ist auf Antrag die Zahlung in gleichen Halbjahrs- oder Vierteljahrsteilen zu gestatten.

(2) Wird die Steuer nicht innerhalb dreier Monate nach Schluß des Steuerabschnitts gezahlt, so sind neben der Steuer Zinsen in Höhe von fünf vom Hundert, vom Ablauf dieser Frist gerechnet, zu entrichten; diese Verpflichtung tritt nicht ein, wenn der geschuldete Steuerbetrag eintausend Mark nicht überschreitet.

§ **38.** (1) In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 läuft die Frist des § 35 von dem Eintritt der Steuerpflicht ab. In der Erklärung ist die Art des Gegenstandes und die Höhe des Entgelts anzugeben.

(2) Gibt der Erwerber über die Höhe des Entgelts keine ausreichenden Aufklärungen, so kann der Reichsminister der Finanzen nach näherer Bestimmung des Reichsrats den Gegenstand zu dem vom Erwerber angegebenen Entgelt oder, wenn der Erwerber die Angabe verweigert, zum gemeinen Werte übernehmen. Mit Erlaß des Bescheids, in dem die Steuerstelle die Übernahme erklärt, ist der Gegenstand für den Reichsfiskus

beschlagnahmt; die Beschlagnahme hat die Wirkung eines Veräußerungsverbots. Das Eigentum geht auf den Reichsfiskus über, sobald der Bescheid unanfechtbar geworden ist.

(3) Ist die Steuerstelle nicht gleichzeitig für die Zollabfertigung zuständig, so hat die Zollstelle, welche die Gegenstände zum freien Verkehre des Inlands abfertigt, der Steuerstelle von dem Eingang der Gegenstände unverzüglich Kenntnis zu geben; sie kann von demjenigen, der den Gegenstand ins Inland einbringt, Sicherstellung des Steuerbetrags in seiner voraussichtlichen Höhe verlangen. In die Zollquittung ist ein Hinweis aufzunehmen, daß der Gegenstand umsatzsteuerpflichtig ist und die Steuerstelle zur Überwachung der Steuerentrichtung benachrichtigt wird.

§ 39. (1) In den Fällen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 und des § 25 Abs. 2 ist die Steuer vom Lieferer oder sonstigen Leistungsverpflichteten zu dem Empfangsbekenntnis über die Zahlung zu entrichten. Er ist verpflichtet, ein schriftliches Empfangsbekenntnis binnen zweier Wochen nach dem Empfang der Zahlung zu erteilen. Bei Teilzahlungen ist für jede Teilzahlung ein Empfangsbekenntnis zu erteilen und dazu die entsprechende Steuer zu entrichten. Das Empfangsbekenntnis muß den Namen des Lieferers oder sonstigen Leistungsverpflichteten, den Gegenstand oder die Art der Leistung nach seiner handelsüblichen Bezeichnung, den Betrag des Entgelts, den Tag der Zahlung und den Steuerbetrag enthalten.

(2) Die Steuer wird entrichtet, indem zu der Bescheinigung Vordrucke, die vor dem Gebrauch abgestempelt sind, oder Stempelmarken nach näherer Anordnung des Reichsrats verwendet werden. Der Reichsminister der Finanzen bestimmt, ob und unter welchen Voraussetzungen die Steuer ohne Verwendung von Stempelzeichen entrichtet werden kann.

(3) Ist die Steuer von dem Lieferer oder dem sonstigen Leistungsverpflichteten nicht entrichtet worden, so hat der Empfänger des Empfangsbekenntnisses binnen zweier Wochen nach dem Tage des Empfanges und jedenfalls vor der weiteren Aushändigung des Empfangsbekenntnisses die Steuer durch Verstempelung (Abs. 2) des Empfangsbekenntnisses zu entrichten. Erhält derjenige, der das Entgelt entrichtet hat, kein Empfangsbekenntnis, so hat er der Steuerstelle innerhalb eines Monats nach der Zahlung des Entgelts hiervon Mitteilung zu machen. Die Mitteilung muß die im Abs. 1 für das Empfangsbekenntnis vorgeschriebenen Angaben enthalten; zu ihr ist die Steuer in der im Abs. 2 bezeichneten Art zu entrichten.

(4) Nimmt im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 der Erwerber Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 2 für sich in Anspruch, so hat

er die im § 22 Abs. 2 vorgeschriebene Bescheinigung dem Lieferer vorzulegen; dieser hat auf dem Empfangsbekenntnisse Namen und Wohnort des Erwerbers unter Angabe der Bescheinigung zu vermerken und eine Abschrift des Empfangsbekenntnisses als Ausweis gegenüber der Steuerstelle zurückzubehalten.

(5) Wer aus einem unter § 23 Abs. 1 Nr. 3 oder auch § 25 Abs. 2 fallenden Umsatzgeschäfte zahlungspflichtig ist, kann in einem Rechtsstreit gegenüber dem Anspruch auf Entrichtung des Entgelts den Einwand der Tilgung nur geltend machen, wenn er nachweist, daß die Steuer für die Lieferung oder die sonstige Leistung entrichtet worden ist oder die Lieferung nach § 23 Abs. 2 in Verbindung mit der Vorschrift des Abs. 4 steuerfrei war.

(6) Die Vorschriften der §§ 12, 36 bis 38 finden auf die Besteuerung gemäß Abs. 1 bis 3 keine Anwendung.

§ **40.** (1) Wer in einer Druckschrift, die zur Verbreitung bestimmt ist, Verkaufsangebote von Gegenständen der im § 23 Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art macht, ohne in dem Angebote seinen Namen und seine Wohnung anzugeben, hat Namen und Wohnung dem Verleger der Druckschrift gleichzeitig mit der Erteilung des Auftrags mitzuteilen.

(2) Der Verleger der Druckschrift darf Veröffentlichungsaufträge der im Abs. 1 genannten Art nur annehmen, wenn ihm von dem Auftraggeber Name und Wohnung mitgeteilt werden.

(3) Ist ein Verleger nicht vorhanden, so tritt an seine Stelle der Drucker der Druckschrift.

(4) Der Verleger der Druckschrift oder im Falle des Abs. 3 der Drucker hat nach näherer Bestimmung des Reichsrats der Steuerstelle, in deren Bezirke die Druckschrift erscheint, das Verkaufsangebote ohne Namens- und Wohnungsangabe enthaltende Stück der Druckschrift unmittelbar nach seiner Ausgabe abzuliefern und dabei Namen und Wohnung der Auftraggeber zu bezeichnen.

(5) Die Steuerstelle hat unverzüglich diejenigen Steuerstellen zu benachrichtigen, die für den Wohnort der Auftraggeber zuständig sind.

§ **41.** (1) Auf die Entrichtung der Steuer im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5 finden, wenn der Steuerpflichtige keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, die Vorschriften des § 38 entsprechende Anwendung.

(2) § 38 Abs. 2 gilt auch, wenn der Steuerpflichtige eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt.

§ **42.** (1) Bei Steuerpflichtigen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, ist für die Veranlagung diejenige Steuerstelle zuständig, in deren Bezirk das Gewerbe betrieben wird.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die eine berufliche Tätigkeit ausüben, sowie in den Fällen der § 1 Nr. 3, § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 3 bis 5, § 25 Abs. 2 ist die Steuerstelle des Wohnsitzes oder Aufenthalts des Steuerpflichtigen zuständig.

VII. Straf-, Übergangs- und Schlußvorschriften.

§ 43. (1) Die Hinterziehung der Umsatzsteuer wird mit einer Geldstrafe bis zum zwanzigfachen Betrage der hinterzogenen Steuer oder mit Gefängnis bestraft.

(2) Wer den Vorschriften des § 40 Abs. 1 bis 4 zuwiderhandelt, wird mit einer Geldstrafe bis zu fünfhundert Mark bestraft.

(3) Die Festsetzung einer Ordnungsstrafe unterbleibt bei Unterlassung der Aufzeichnung (§ 31) und bei nicht ordnungsmäßiger Aufzeichnung, wenn die Zuwiderhandlungen aus Gründen, die in der Person des Verpflichteten oder in der Art seines Geschäftsbetriebes liegen, entschuldbar erscheinen.

§ 44. Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) dürfen von dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ab Steuern vom Warenumsatz nicht mehr erheben.

§ 45. Die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erläßt der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats.

§ 46. (1) Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1920 in Kraft. Als erstes Kalenderjahr im Sinne des § 33 gilt das Kalenderjahr 1920.

(2) Mit Ablauf des 31. Dezember 1919 tritt das Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 (Reichs-Gesetzbl. S. 779) außer Kraft, unbeschadet der Durchführung des Erhebungsverfahrens für die Zeit bis zum 31. Dezember 1919.

(3) Ist nach diesem Gesetz eine Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung zu entrichten, die nach dem Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 steuerfrei war oder einem niedrigeren Satze unterlag, so ist für die Steuerpflicht und die Höhe des Steuersatzes nur dann dieses Gesetz maßgebend, wenn sowohl die Vereinnahmung, als auch die Lieferung oder sonstige Leistung nach dem 31. Dezember 1919 liegen.

(4) Diese Vorschrift tritt mit dem 31. Dezember 1920 außer Kraft.

(5) Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt zu entrichten, so ist der Abnehmer mangels abweichen-

der Vereinbarung verpflichtet, dem Lieferer einen Zuschlag zum Entgelt in Höhe der auf die Leistung entfallenden Steuer zu leisten. Dabei ist jedoch der Betrag abzuziehen, der bei einer Weitergeltung des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 auf das Entgelt entfallen wäre, es sei denn, daß der Vertrag unter § 42 Abs. 6 des genannten Gesetzes fällt. Der Preiszuschlag bildet keinen Grund zur Vertragsaufhebung.

§ 47. Soweit § 8 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918[1]) eine erhöhte Steuerpflicht von 10 v. H. bei Lieferung im

---

[1]) § 8 des alten Umsatzsteuergesetzes lautet:

§ 8. (1) Die Steuer erhöht sich bei der Lieferung der folgenden Gegenstände im Kleinhandel auf zehn vom Hundert:

1. Edelmetalle, Perlen, Edelsteine, synthetische Edelsteine, Halbedelsteine und Gegenstände aus oder in Verbindung mit diesen Stoffen, einschließlich der mit Edelmetall dublierten und plattierten sowie der unechten platinierten, vergoldeten oder versilberten Gegenstände. Bei Gegenständen, die aus den im Satze 1 genannten Stoffen und anderen Stoffen zusammengesetzt sind, ist der wertvollere Bestandteil für den Steuersatz maßgebend.
   Fassungen von Augengläsern unterliegen der erhöhten Steuer nicht;
2. Taschenuhren, sofern das Entgelt für die Lieferung einhundert Mark überschreitet;
3. Werke der Plastik, Malerei und Graphik sowie Kopien und Vervielfältigungen solcher Werke, sofern das Entgelt für die Lieferung zweihundert Mark überschreitet.
   Der erhöhten Steuer unterliegen nicht Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender oder innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler, die von dem Künstler oder nach seinem Tode von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern oder durch Verkaufs- oder Ausstellungsverbände von Künstlern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäfts über das Werk ab gerechnet. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Vereinigungen von Künstlern, welche den gewerbsmäßigen Verkauf sowohl eigener als auch fremder Werke bezwecken;
4. Antiquitäten, einschließlich alter Drucke, und Gegenstände, wie sie aus Liebhaberei von Sammlern erworben werden, sofern diese Gegenstände nicht vorwiegend zu wissenschaftlichen Zwecken gesammelt zu werden pflegen, sowie Erzeugnisse des Buchdrucks auf besonderem Papier mit beschränkter Auflage;
5. photographische Handapparate sowie deren Bestandteile und Zubehörstücke;
6. Flügel, Klaviere, Harmonien und Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke (Klavierspielapparate, Sprechapparate, Phonographen, Orchestrions usw.) sowie zugehörige Platten Walzen und dergleichen;
7. Billarde und deren Zubehörstücke;

Kleinhandel vorsieht, bleibt diese erhöhte Steuerpflicht bis zum 31. Dezember 1920 für die nach § 15 steuerpflichtigen Gegenstände aufrecht erhalten, die sich bereits am 31. Dezember 1919 im Besitze des steuerpflichtigen Kleinhandelsbetriebs befanden und im Laufe des Kalenderjahrs 1920 von diesem veräußert werden.

Berlin, den 24. Dezember 1919.

Der Reichspräsident
Ebert.

Der Reichsminister der Finanzen
Erzberger.

---

8. Handwaffen, deren Bestandteile und Zubehörstücke sowie für Handfeuerwaffen bestimmte Munition;
9. Land- und Wasserfahrzeuge zur Personenbeförderung, wenn sie mit motorischer Kraft angetrieben werden oder wenn sie nach ihrer Beschaffenheit (Bauart, Ausstattung) für Vergnügungs- oder sportliche Zwecke bestimmt sind. Über die Zweckbestimmung ist ausschließlich im Verwaltungswege zu entscheiden;
10. Teppiche, einschließlich der Wandteppiche, für deren Lieferung das Entgelt dreißig Mark für den Quadratmeter überschreitet;
11. zugerichtete Felle zur Herstellung von Pelzwerk mit Ausnahme gewöhnlicher Schaffelle sowie Bekleidungs- und Inneneinrichtungsgegenstände aus oder unter Verwendung von Pelzwerk mit Ausnahme gewöhnlichen Schafpelzes, soweit es sich nicht um bloßen Aufputz handelt; Pelzkragen und Pelzfutter gelten nicht als bloßer Aufputz.

(2) Bei der Feststellung, ob das Entgelt für die Lieferung die in Nr. 2, 3 und 10 angegebenen Beträge überschreitet, ist von dem Entgelte für die Lieferung jedes einzelnen Gegenstandes auszugehen, es sei denn, daß mehrere auf einmal entnommene Gegenstände nach dem Zwecke, für den sie bestimmt sind, nach der Verkehrsanschauung oder nach der Bestimmung des Veräußerers nur zu einem Gesamtpreis gemeinsam lieferbar sind; im Falle des § 1 Abs. 2 ist das Entgelt maßgebend, das für Gegenstände der gleichen Art am Orte und zur Zeit der Entnahme aus dem eigenen Betriebe von Personen, welche die Gegenstände nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung erwerben, gezahlt zu werden pflegt (Kleinhandelspreis).

(3) Als Lieferungen im Sinne der vorstehenden Bestimmungen sind auch Lieferungen aus Verträgen über die Bearbeitung und Verarbeitung von Gegenständen anzusehen, wenn der Unternehmer das Werk aus Stoffen, die er zu beschaffen hat, herstellt und es sich bei diesen Stoffen nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt.

II. Teil.

Gesetzestext und Kommentar.



I. Allgemeine Vorschriften. Die allgemeine Umsatzsteuer auf Lieferungen und sonstige Leistungen.

§ 1.

Der Umsatzsteuer unterliegen:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urerzeugung und der Handel. Die Steuerpflicht wird weder dadurch ausgeschlossen, daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft, die nur an die eigenen Mitglieder liefern, die Tätigkeit ausüben, noch dadurch, daß die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;
2. Entnahmen von Gegenständen aus dem eigenen Betrieb, um sie zu Zwecken, die außerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegen, zu gebrauchen oder zu verbrauchen;
3. Lieferungen auf Grund einer Versteigerung, auch wenn der Auftraggeber keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, es sei denn, daß die Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung oder unter Miterben zur Teilung eines Nachlasses erfolgt oder Grundstücke und Berechtigungen betrifft, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden.

Entw. 1918 § 1 Abs. 1—3. — Begr. 1918 S. 23—30. — Ber. 1918 S. 3, 12—14, 43—45, 65—67. — StenB. 1918 S. 6046—6051. — Entw. 1919 § 1. — Begr. 1919 S. 37/38. — Ber. 1919 S. S. 7/8, 44. — StenB. 1919 S. 4074B—4090B, 4092B—4095. — AusfBest. § 1 (abgedruckt S. 153), § 2 (S. 153), §§ 3—5 (S. 179).

Inhalt.

A. Vorbemerkung.

I. Steuersubjekt und Steuerobjekt in ihrem Verhältnis zueinander. Während es bei direkten Steuergesetzen üblich ist, im Aufbau des Gesetzes mit dem Steuersubjekt zu beginnen, pflegt bei indirekten Steuergesetzen das Steuerobjekt im Vordergrund zu stehen. Bei Verkehrsteuergesetzen wird vielfach die Form des Tarifs gewählt, wobei der Verkehrsakt, der den Steuergegenstand bildet, allein hervortritt und über den Steuerpflichtigen, meist unter Vermeidung dieses Ausdrucks, bei den formellen Vorschriften des Gesetzestextes gehandelt wird. So war es auch bei dem Vorgänger der Umsatzsteuergesetze, dem WUStG. 1916. Die durch dieses Ges. dem RStG. eingefügte Tarif-Nr. 10 beschäftigte sich nur mit dem Steuergegenstand, den Warenlieferungen, mußte allerdings dabei schon auf die formellen Vorschriften des in Paragraphen gefaßten Textes (§ 76) verweisen („Anmeldungen der Gewerbetreibenden [§ 76] über bezahlte Warenlieferungen“): dieser Text enthielt dann erst die näheren Vorschriften über den Steuerpflichtigen. Die im 1. Kapitel (B, S. 10) näher dargelegte Entwicklung der UStG. aus dem WUStG. erklärt, daß die Ges. — sowohl das alte UStG. 1918, wie das jetzige — über die Person des Steuerpflichtigen wenig sagen: § 11 wählt nicht einmal den Ausdruck „steuerpflichtig“, sondern spricht von demjenigen, der die Steuer zu „entrichten“ hat. Die nur formelle Bedeutung dieser Vorschrift geht auch daraus hervor, daß schon mehrere Paragraphen vorher persönliche Steuerbefreiungen geregelt sind (§ 3). Die ersten Paragraphen sind im übrigen lediglich auf den Steuergegenstand abgestellt. Es kann zweifelhaft sein, ob ein solcher Aufbau bei einer Veranlagungssteuer mit Deklarationszwang, mag sie auch dem Wesen nach eine indirekte Steuer sein, berechtigt ist, vor allem, wenn die Steuer nicht mehr (im Regelfalle) an den einzelnen Verkehrsakt anknüpft, sondern die Verkehrsakte in ihrer zeitlichen Verteilung innerhalb eines durch fortdauernde Tätigkeit ausgefüllten Zeitabschnittes zusammenfaßt: eine solche Zusammenfassung ist selbstverständlich nur bei Abstellung auf ein tätig werdendes Subjekt, in dessen Gesamttätigkeit innerhalb eines Zeitraums nach irgend einem Merkmal die Zusammenfassung erfolgt, möglich. Auch das WUStG. (§ 76) hatte — mit Ausnahme der Vorschrift des § 83 a über die Verstempelung von Privatverkäufen — die zeitliche Abstellung gewählt. Wenn es trotzdem in der formalen Aufmachung von dem Steuergegenstand in erster Linie ausging, so ließ sich dies — abgesehen von der durch die Art des Zustandekommens bedingten Einzwängung in das RStG. — damit rechtfertigen, daß nur eine ganz bestimmte Art von Verkehrsakten der „anmeldungspflichtig“ gemachten Personen besteuert wurde. Keineswegs alle Gewerbebetriebe und ebensowenig alle Betätigungen

der in Betracht kommenden Gewerbe wurden erfaßt, sondern nur solche Gewerbebetriebe und deren Betätigungen, die rechtlich auf Warenlieferungen hinausliefen. Die subjektive Steuerpflicht war also entscheidend beeinflußt durch die Qualifikation des Steuergegenstandes. Das hat sich grundlegend geändert, nachdem bereits das alte UStG. (§ 1 Abs. 1) in den Steuergegenstand die „Leistungen" einbezogen hat. Damit ist eine Ausdehnung vollzogen worden, die grundsätzlich alle Dritten gegenüber möglichen, wirtschaftlich wertbaren Willensbetätigungen außerhalb des Privatlebens umspannt. Das Schwergewicht kann nicht mehr darin liegen, den Begriff der Leistung näher zu erforschen, da aus seiner Abgrenzung wenig materiell förderliches zu entnehmen ist. Vielmehr läßt sich ein Bild von Artung und Umfang der Steuer nur gewinnen, wenn die Frage beantwortet wird, unter welchen Voraussetzungen die Leistungen zur Umsatzsteuerpflicht führen. Die Antwort ergibt sich bei der Untersuchung über denjenigen, von dem die Leistungen ausgehen, und das ist der Steuerpflichtige. Tatsächlich enthält auch bereits § 1 die Regelung der Frage der subjektiven Steuerpflicht, wenn auch die Leistungen in den Vordergrund gestellt sind: sie sind aber mit dem ersten Relativsatz des § 1 Nr. 1 auf bestimmt geartete Personen („jemand") abgestellt. § 11 enthält demgegenüber nur eine rein formelle Vorschrift.

Aus diesen Erwägungen rechtfertigt es sich, daß die Erläuterung ihren Ausgangspunkt bei dem Steuerpflichtigen, demjenigen, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, nimmt. Erst durch die Klärung dieses Begriffes erhält der Begriff der Leistung, des Steuergegenstandes, materiellen Inhalt. Daß mit dieser Betonung des Steuersubjektes der Steuer nicht der Charakter einer direkten Steuer, etwa einer Gewerbesteuer, oder — wegen der Ausdehnung auf die freien Berufe — einer Erwerbssteuer im österreichischen Sinne zugesprochen werden soll, ergeben die Darlegungen in der Einleitung (2. Kapitel I 1 S. 41f.).

II. Was den Steuergegenstand selbst anlangt, so sei vorläufig auf die Darlegungen im 4. Kapitel der Einleitung (A III, S. 64) Bezug genommen; sie ergeben, daß § 1 eine volle Erschöpfung des Steuergegenstandes nicht enthält, den steuerpflichtigen Verkehrsakt vielmehr nur von dessen einer Seite behandelt und seine Formulierung daher nicht einwandfrei erscheint.

III. Im Vorstehenden ist lediglich von dem **Normalfall** der Umsatzsteuer ausgegangen. § 1 enthält daneben auch bereits zwei Sonderfälle (§ 1 Nr. 2 und 3), die für sich zu erläutern sein werden (unten D und E). Einen Überblick über die sonstigen Sonderfälle gibt die Einleitung 4. Kapitel A II S. 63.

B. Das Steuersubjekt.

I. Ableitung des Begriffs der beruflichen und gewerblichen Tätigkeit aus der Entwicklungsgeschichte und aus andern Rechtsgebieten.

1. Subjektiv steuerpflichtig ist, wie aus § 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 11 hervorgeht, wer eine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Die Begriffsmerkmale sind also einmal (objektiv) dem Begriffe der „gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" und weiter (subjektiv) dem Begriffe des „Ausübens" zu entnehmen. In beiden Beziehungen ergeben sich aus § 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 gewisse Anhaltspunkte. Zunächst wird festzustellen

sein, ob die Ausdrücke „gewerblich" und „beruflich" zwei voneinander scharf geschiedene Tätigkeitsarten, die jede für sich einer Untersuchung bedürfen, abgrenzen wollen, oder ob sie auf einen gemeinsamen Oberbegriff hindeuten, innerhalb dessen es eine weitere Feststellung, ob die Tätigkeit gewerblich oder beruflich ist, nicht mehr bedarf.

2. Auszugehen ist von der **Entstehungsgeschichte.** Das UStG. 1919 geht auf das UStG. 1918 und dieses auf das WUStG. 1916 zurück. Dieses wiederum entstand aus dem Entwurf eines Quittungsstempelgesetzes (vgl. oben Einl., 2. Kap. B I S. 10). Die vorgeschlagene Quittungssteuer sollte das gesamte Wirtschaftsleben umfassen. Das WUStG. beschränkte sich auf das gewerbliche Leben und besteuerte auch von diesem nur einen Teil, nämlich Warenlieferungen der Gewerbetreibenden (Tarif-Nr. 10; § 76: „wer ... ein stehendes Gewerbe betreibt"). Dabei hat man sich ausdrücklich nicht an den sonst in der Gesetzgebung verwendeten Begriff des Gewerbes, insbes. den der GewO. oder der bundesstaatlichen GewStG. anschließen wollen. Man ging objektiv darüber hinaus, indem Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Viehzucht, Fischerei, der Gartenbau und Bergbau einbezogen wurden (§ 76 Abs. 2 Satz 1). Man ging ferner subjektiv darüber hinaus, indem man eine Beschränkung auf die am Erwerbsleben teilnehmenden Unternehmer durch die ausdrückliche Einbeziehung der Vereine, Gesellschaften und Genossenschaften, die nur an die eigenen Mitglieder liefern, ablehnte (§ 76 Abs. 2 Satz 2). Die Ausl.-Grundsätze des BR. (XIII Abs. 1) schlossen daraus, daß die subjektive Einstellung des Inhabers des Betriebs überhaupt auszuscheiden hätte, daß eine Erwerbsabsicht, die Absicht der Gewinnerzielung, nicht erforderlich sei, sondern eine auf die Erzielung von Einnahmen — gleichgültig, ob ihnen niedere oder höhere Ausgaben nach dem Plan des Unternehmens gegenüberstehen sollten — gerichtete Tätigkeit genüge. Damit war ein neuer, der bisherigen rechtlichen Verwendung des Wortes nicht entsprechender Gewerbebegriff in die Gesetzgebung eingeführt, der seine Schranken allerdings in der Begrenzung auf Warenlieferungen fand. Das Schrifttum schloß sich der Begriffsbestimmung im wesentlichen an (vgl. die Komm. von Weinbach, S. 12, Kloß, S. 28, ferner Lindemann, DJZ. Bd. 22, 1917, S. 69, Popitz, PrVerwlBl. Bd. 38, 1916, S. 65, 187; Bd. 39, 1917/18, S. 315; a. A. allerdings Michaelis, Leipz. Zschr. Bd. 11, 1917, S. 33; Rhode, PrVerwBl. Bd. 38 S. 172). Wichtiger noch war, daß sich nach anfänglichem Schwanken (s. KG. v. 2. Juni 1918 JurW. Bd. 47, 1918, S. 776) auch die Rechtsprechung anschloß: zuerst OLG. Stuttgart v. 8. Mai 1918 (Recht 1918 Nr. 935), sodann RG. 7. Zs. v. 19. Nov. 1918 (Bd. 94 S. 209, Amtl. Mitt. 1919. S. 84), 17. Dezemb. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 50), 11. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 167); ferner RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 128) und v. 2., 23. April, 22. Okt. 1919 (Amtl. Mitt. S. 171, 173, 411).

Das WUStG. umschloß aber trotz dieser objektiven und subjektiven Ausdehnungen des Gewerbebegriffes nur einen Ausschnitt des gewerblichen Wirtschaftslebens, weil es alle Gewerbe frei ließ, die keine Warenlieferungen tätigen. Der Entw. des UStG. 1918 stellte den Lieferungen die Leistungen gleich. Er verließ aber weiter überhaupt den Gewerbebegriff und stellte statt dessen auf „geschäftliche oder berufliche Tätigkeit" ab. Das Ziel war, wie die Begr. 1918 (S. 28, oben S. 86) ergibt, die Einbeziehungen aller Tätigkeitsarten des Wirtschaftslebens; ausgeschaltet sollten nur sein: a) die nicht selbständigen Tätigkeiten, also die der Beamten, Angestellten, der Arbeiter und des Gesindes; b) die Tätigkeit im Privatleben; c) die Betätigung der öffentlichen Gewalt. Die Schrankenlosigkeit des im WUStG. gewonnenen Begriffes in subjektiver Beziehung sollte auch für den neuen Begriff gelten. Der RT. ersetzte nun das Wort „geschäftliche und berufliche Tätigkeit" durch „gewerbliche Tätigkeit". Er

wollte dabei nicht subjektiv die Schranken wieder aufrichten, es also bei der Einbeziehung auch der nicht auf Gewinnerzielung gerichteten Unternehmen lassen (Ber. 1918 S. 43/5), wie auch aus der sonst überflüssigen Befreiung der gemeinnützigen und wohltätigen Unternehmen (§ 3 Nr. 2 alten UStG. 1918) hervorgeht. Absicht der vom Entw. abweichenden Fassung war vielmehr lediglich, die sog. freien Berufe (Journalisten, Schriftsteller, Ärzte, Rechtsanwälte, Künstler usw.) von der Steuerpflicht auszunehmen. Dazu schien die Streichung des Wortes „beruflich" nicht ausreichend, da ein Beruf ja auch geschäftlich betrieben werden kann; dagegen hielt man den Begriff gewerblich für gegensätzlich zur Tätigkeit der sog. freien Berufe. (Vgl. Ber. 1918 S. 3—5,12/13, 43/5; StenBer. S. 6048 D, 6049 C, 6050 B, 6051 A. Siehe auch über diese Entstehungsgeschichte das Gutachten des RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 Bd. 1 S. 129; Amtl. Mitt. S. 323.)

Der Entw. des neuen UStG. 1919 (§ 1 Nr. 1) änderte an dieser Rechtslage und an der Ausdrucksweise des alten UStG. 1918 nichts. Im Ausschuß (Ber. 1919 S. 7) zeigte sich aber eine Änderung gegenüber der Auffassung des RT. bei Beratung des alten UStG. Man wandte sich jetzt den Erwägungen zu, die im Entw. des alten UStG. 1918 nach dessen Begr. zu einer Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle selbständigen Betätigungsarten geführt hatten, und wollte die Einschränkung wegen der freien Berufe beseitigen (s. auch StenB. 1919 S. 4085 E, 4088 A). Zu diesem Zweck setzte man neben die „gewerbliche" auch die „berufliche" Tätigkeit. Wenn man nicht auf den Wortlaut des Entw. 1918 zurückging und nicht von „geschäftlicher" Tätigkeit redete, so ist das offenbar nicht geschehen, um irgendeine abweichende Umgrenzung gegenüber der Absicht der Fassung des Entw. 1918 zum Ausdruck zu bringen oder gar den Begriff des Gewerbes in der sonst üblichen Auslegung (Erfordernis der Gewinnabsicht usw.) zu übernehmen, sondern gerade, um den abweichenden subjektiv erweiterten Begriff des Gewerbes, wie er sich in der Literatur und in der Rechtsprechung, sowohl des RG. wie des RFH., durchgesetzt hatte, festzuhalten. Es empfahl sich nicht, den von der Rechtsprechung noch nicht in dem Maße geklärten Begriff des „Geschäftlichen" aufzunehmen; darin hätte die Gefahr gelegen, daß die Rechtsprechung in dieser Abkehr vom bisherigen Wortlaut die Absicht einer Änderung vermutet hätte, und der Ausdruck „geschäftlich" könnte vielleicht dazu führen, gerade die Abstellung auf den Erwerb durch geschäftliche Maßnahmen als gewollt anzusehen.

3. Das Verhältnis von „gewerblich" und „beruflich" zueinander. Aus dieser Entstehungsgeschichte ist zu entnehmen, daß das Ges. mit den Ausdrücken selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit lediglich die möglichste Ausdehnung der subjektiven Steuerpflicht anstrebt; wenn zwei Ausdrücke nebeneinander gestellt werden, so sollen zweifellos damit nicht zwei Steuersubjekte charakterisiert werden, die in der formalen Einstellung und Ausübung ihrer Tätigkeiten Verschiedenheiten aufwiesen, sondern es soll nur betont werden, daß es keine materielle Betätigungsart der — unterstellten — formalen Eigenschaften gibt, die nicht einzubeziehen sei. Danach liegt also ein gemeinsamer Oberbegriff zugrunde, für den nur der Ausdruck nicht gefunden oder eingesetzt worden ist. In der Gesamtheit der Wirtschaftsträger, der in der Wirtschaft Tätigen, sollen lediglich die Unselbständigen ausgeschieden werden, ohne sonstige Unterschiede sozialer Art (vgl. Abg. Waldstein, StenB. S. 4085 C). Man könnte als Oberbegriff selbständige Erwerbstätige einsetzen, wenn nicht dem Begriff des Erwerbs die Absicht der Gewinnerzielung innewohnte, die ja (s. oben) nach der Entstehungsgeschichte gerade ausscheiden soll. Am besten eignet sich, dem Wortsinne nach, der Ausdruck **„Unternehmer"**, den auch der Entw. 1919 vielfach (§ 1 Nr. 1, Nr. 2, § 9 Abs. 2, § 11 Abs. 2, § 34) brauchte. Bei der Neu-

formulierung des § 1 Nr. 1 im Ausschuß (Ber. S. 7) hat man den Ausdruck in § 1 und dann auch an den anderen Stellen gestrichen (nur in § 3 Nr. 3 und in § 7 ist er stehen geblieben). Er wurde offenbar vermieden, weil man annahm, daß er auf freie Berufe nicht passe, ein Rechtsanwalt, ein Künstler kein Unternehmer sei. Das mag von einer im Sprachgebrauch unterstellten Anschauung aus richtig sein, entspricht aber nicht dem reinen Wortsinne des Ausdrucks, wie er auch in der Wissenschaft verwendet wird. So braucht ihn Ehrenberg, „Handbuch des gesamten Handelsrechts" Bd. 2, 1918, S. 2 u. 15, ausdrücklich als Oberbegriff von Gewerbe. Unternehmer ist, wer etwas unternimmt, und zwar selbständig. Was den Unternehmer vom Arbeiter unterscheidet, ist nicht die Arbeit, die beiden gemeinsam ist, sondern das selbständige Planen und Handeln innerhalb eines Aufgabenkreises. Diese Voraussetzung liegt beim Landwirt, Kaufmann, Industriellen genau so vor, wie beim Arzt oder Künstler.

Sind die Ausdrücke gewerbliche oder berufliche Tätigkeit also nur die Bezeichnung eines Oberbegriffes durch zwei ihn gemeinsam ausfüllende Unterbegriffe und haben diese für sich keine Bedeutung mehr für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht, so ist damit allerdings für das Umsatzsteuerrecht nicht jeder Unterschied zwischen beiden Begriffen verwischt: an einer Stelle, in § 30 Abs. 3 findet sich noch eine Sondervorschrift für die Angehörigen freier Berufe, die von der Anzeigepflicht entbunden werden; außerdem ist in der 3. Lesung in der NV. (StenBer. S. 4155 D) von dem Kommissar der Reichsregierung auf eine Anfrage des Abg. Siehr (D.) die Auskunft gegeben worden, daß § 32 über die Steueraufsicht nur unter besonderen Umständen auf Angehörige freier Berufe anwendbar sei. Aus den Übergangsvorschriften des § 46 entsteht ebenfalls noch die Notwendigkeit einer Unterscheidung. Näheres darüber unten S. 175. Die Fälle sind zwar rechtlich ziemlich unwesentlich. Es wird aber — auch schon wegen der Bedeutung, die der Unterschied im alten UStG. 1918 hatte — im folgenden (unten V, S. 174) kurz auf die Umgrenzung des Begriffes der freien Berufe im Gegensatz zum Gewerbe eingegangen.

4. Vergleich mit andern Rechtsgebieten. Handelt es sich im folgenden um die nähere Bestimmung der Begriffsmerkmale des Steuersubjekts, ausgehend von einem den Ausdrücken „gewerbliche und berufliche Tätigkeit" gemeinsamen Oberbegriff (Unternehmer), so werden trotzdem wesentliche Anhaltspunkte den in Rechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre vorgenommenen Untersuchungen gerade über den Begriff „Gewerbe" zu entnehmen sein. Der Begriff des Gewerbes spielt, von dem hier abseits liegenden Strafrecht abgesehen, in drei Rechtsgebieten, die zum Vergleich herangezogen werden können, eine Rolle. Es sind das die Gebiete des Gewerberechts (und des damit in Verbindung stehenden Sozialversicherungsrechts und des Gewerbegerichtsgesetzes), des Handelsrechts (einschl. des Kaufmannsgerichtsgesetzes) und des Steuerrechts, insbes. des Gewerbesteuerrechts und des Einkommensteuerrechts. Der Begriff der freien Berufe hat eine nähere rechtliche Bedeutung, soweit ich sehe, in gleichem Maße auf keinem Rechtsgebiete. Was das für den Begriff Gewerbe vorhandene Material anlangt, so müssen alle von der Rechtslehre entwickelten Merkmale ausscheiden, die sich auf die materielle Art der Betätigung beziehen: wenn für das Gewerberecht Landmann-Rohmer (Bd. I 7. A. S. 34) zum Gewerbe alle erlaubten Erwerbsarten, ausgenommen die Gewinnung roher Naturerzeugnisse, die höheren Berufsarten und den Gesindedienst zählt, so ist das für das Umsatzsteuerrecht zweifellos zu eng (s. zum Gewerberecht auch Schecher, Gewerbepolizeirecht des deutschen Reichs, 1910, S. 1 ff.). Das gleiche gilt, wenn für das HGB. die Tätigkeiten, die in der Ausübung einer Kunst oder Wissenschaft bestehen, ausgeschaltet werden. Die Definitionen

die für Gewerbe aufgestellt werden, sind lediglich auf ihren Gehalt an formellen Begriffsmerkmalen zu prüfen. Heranzuziehen ist vor allem die Begriffsbestimmung, die Düringer-Hachenburg (Bd. I. 2. A. S. 103) geben, wonach Gewerbetreibende diejenigen sind, die eine auf dauernden Erwerb gerichtete, als solche nach außen hervortretende Tätigkeit selbständig entfalten. Hierzu sind die z. T. abweichenden Ausführungen von Staub, Bd. I, 10. A. S. 29 zu vergleichen (er verneint die Notwendigkeit des äußeren Hervortretens) und vor allem die Darlegungen Ehrenbergs (a. a. O. S. 15). Vom Standpunkt des Steuerrechts ist die bekannte vom pr. OVG. (vgl. Bd. 7 S. 421, Bd. 33 S. 81, Bd. 59 S. 144; i. St. Bd. 16 S. 403; Strutz, S. 12; Fuisting-Strutz, Bd. 1 S. 558; Fernow, S. 28) aufgestellte Begriffsbestimmung heranzuziehen: Gewerbe ist die mit Absicht auf Gewinnerzielung unternommene selbständige, berufsmäßige und erlaubte Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. (Ähnlich für das bayr. Steuerrecht v. Breunig, Bd. 1 S. 166; für das sächs. Gewerbesteuerrecht Lorey, „Die Besteuerung des Gewerbebetriebs im Umherziehen“ S. 2f.; württ. VerwGH. Bd. 13 S. 144f., Bd. 14 S. 369f.). Auch andere Rechtsgebiete können verglichen werden. So z. B. der Begriff des Unternehmers i. S. des § 15 des pr. Fluchtliniengesetzes (vgl. z. B. RG. v. 26. Juni 1903 Bd. 55 S. 132: Unternehmer ist derjenige, auf dessen Entschließung die neue Straßenanlage zurückzuführen ist und für dessen Rechnung sie erfolgt, welchen also das wirtschaftliche Ergebnis des Werkes nach der Seite des Gewinnes und des Verlustes trifft; s. auch pr. OVG. v. 9. Mai 1894, Bd. 26 S. 77). Auch die Begriffe des Veranstalters etwa bei einer Lotterie (wer es unternimmt, eine Lotterie ins Werk zu setzen; RG. v. 5. Jan. 1880 Bd. 1 S. 133; v. 6. Nov. 1884 Bd. 11 S. 211) oder einer Lustbarkeit (s. Illiger, „Die Besteuerung der Lustbarkeiten in Preußen“ 1914 S. 75).

5. Unter Verwertung dieser für den Begriff des Gewerbes auf anderen Rechtsgebieten entwickelten Merkmale wird, in Verbindung mit der Entstehungsgeschichte, der für die Umsatzsteuer maßgebende Unternehmerbegriff zu suchen sein. Dabei sind folgende **Begriffsmerkmale** der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit für das Gebiet der Umsatzsteuer aufzustellen und zu prüfen. Es bedarf:

1. Subjektiv einer selbständigen Person, also
   a) einer Rechtspersönlichkeit, ohne Rücksicht auf die Rechtsform,
   b) der Selbständigkeit. Dabei ist zu untersuchen, ob neben dem Erfordernis subjektiver Selbständigkeit ein weiteres Begriffsmerkmal objektiver Selbständigkeit aufzustellen ist.
2. Der Tätigkeitsabsicht.
   a) Erwerbsabsicht ist nicht erforderlich.
   b) Sie muß aber auf eine Tätigkeit Dritten gegenüber gerichtet sein (Ausscheiden der Tätigkeit innerhalb des Privatlebens).
   c) Es ist zu prüfen, inwieweit sie äußerlich erkennbar sein muß.
3. Der Tätigkeit.
   a) Die Tätigkeit setzt Arbeit voraus.
   b) Die Arbeit muß nachhaltig und
   c) entgeltlich sein.
   d) Es ist zu prüfen, ob und inwieweit sie mit der Rechtsordnung und den sittlichen Begriffen in Einklang zu stehen hat.
4. Auf die Art der Tätigkeit kommt es nicht an. Es kommen in Betracht:
   a) Urerzeugung,
   b) Gewerbe im engeren Sinne,
   c) Handel,

d) Verkehr,
e) die freien Berufe,
f) die Verwaltungen (Vereine, gemeinnützige und wohltätige Unternehmen),
g) die Verwaltungstätigkeit des Staates und der öffentlichen Verbände, jedoch mit Ausnahme der Ausübung der öffentlichen Gewalt.

II. Das Begriffsmerkmal der selbständigen Rechtspersönlichkeit.

1. Die Rechtspersönlichkeit.

a) Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit bedarf eines Subjekts, des Unternehmers, in dem zu I, 3 (S. 140) angedeuteten Sinne. Der Gesetzestext (§ 1 Nr. 1) spricht von „jemand", der innerhalb einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit Leistungen ausführt. Die subjektiven Erfordernisse werden nicht lediglich dem Begriffe der Rechtsfähigkeit i. S. des bürgerlichen Rechts zu entnehmen sein. Die **physische Person** und die **juristische Person** jeder Art kommen selbstverständlich in Betracht. Dabei ist nicht nur an Erwerbsgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, G. m. b. H., eingetr. Genossenschaften, Kolonialgesellschaften, Gesellschaften mit Rechtspersönlichkeit als Vereine nach dem BGB. oder kraft Verleihung — wie Gieses Erben —, Gewerkschaften) zu denken, sondern auch, da ein Erwerbszweck (s. u. III, 1, S. 159) nicht erforderlich ist, an die Körperschaften des öffentlichen Rechts (s. über diese unter V, S. 181), an rechtsfähige Anstalten und Stiftungen. Daneben werden aber auch nicht rechtsfähige **Personenvereinigungen** (offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Reedereien, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, nicht eingetragene Vereine und Genossenschaften) und, wie sich § 86 Abs. 2 AO. ausdrückt, **Zweckvermögen und sonstige einer juristischen Person ähnliche Gebilde** zu berücksichtigen sein. Das Gesetz selbst sagt davon allerdings nichts, vermeidet andererseits sowohl in § 1 Nr. 1 wie in § 11 den einer weiten Auslegung vielleicht hinderlichen Ausdruck „Person". Es ist davon auszugehen, daß lediglich der subjektive Ausgangspunkt der Umsätze (des Steuerobjekts) zu bestimmen ist und die Steuerpflicht nicht daran scheitern kann, daß eine vollgültige Rechtspersönlichkeit für sie fehlt oder nicht feststellbar ist. Es handelt sich um ein Gesetz, das wirtschaftliche Betätigungen umfaßt, und daher wird die subjektive Steuerpflicht auf das Gebilde zu beziehen sein, das nach der Anschauung der Wirtschaft als Bewirker der Tätigkeit gilt. Das ist ein Verein, auch wenn er nicht rechtsfähig ist, das ist eine Erbengemeinschaft, auch wenn ihre Zusammensetzung streitig ist, das ist eine Stiftung, auch wenn ihr die Rechtsfähigkeit fehlt, das ist der Konkursverwalter ohne Rücksicht darauf, ob man in ihm den Vertreter einer Vermögensmasse oder eine kraft eignen Rechts tätige Amtsperson sieht. Dieselbe Folgerung hat aus der Abstellung der Steuer auf die „Tatsache des Gewerbebetriebs" für das WUStG. gezogen RFH. 2. S. v. 24. Sept. 1919 (Amtl. Mitt. S. 381), wo er eine Erbengemeinschaft als steuerpflichtig ansieht und nicht die dazu gehörenden drei Geschwister, solange sie den Betrieb des Erblassers ungeteilt fortsetzen. Ebenfalls schon für das WUStG. hat das RSchA. v. 7. Mai 1918 (Amtl. Mitt. S. 58) die Offiziersspeiseanstalten (Kasinos), die rechtlich die Form eines nicht eingetragenen Vereins haben, als subjektiv steuerpflichtig angesehen (vgl. auch RFM. v. 1. April 1919, Amtl. Mitt. S. 140). Auch RFH. 2. S. v.

5. Nov. 1919 (Amtl. Mitt. S. 415) hebt hervor, daß Personenvereinigungen im weitesten Sinne, auch ohne Rechtspersönlichkeit, subjektiv umsatzsteuerpflichtig sind Die Verhältnisse liegen ähnlich wie bei der GewSt. (vgl. § 19 pr. GewStG. und pr. OVG. v. 8. Februar 1909 i. St. Bd. 8 S. 408, wonach es für die GewSt. auf die rechtliche Natur der Personenmehrheit nicht ankommt). Vgl. auch § 12 Abs. 2 des alten UStG. 1918, wo ohne Abstellung auf Rechtspersönlichkeit von Personenvereinigungen die Rede ist. Heranzuziehen sind auch § 2 Nr. 5 und 6 des RAO. und § 1 Körperschaftssteuerges. wobei allerdings zu beachten ist, daß bei diesen beiden direkten Steuergesetzen die hinter den Personenvereinigungen und Zweckvermögen stehenden Einzelpersonen (z. B. die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft) als solche steuerpflichtig sind, wenn das Gesamtheitsverhältnis hinter dem Einzelrecht auf den Anteil zurücktritt (vgl. Begr. zu § 1 des KörpschStG.; Drucks. 1920 Nr. 1976 S. 11 f). Auf die Beteiligung kommt es für die USt. (wie für die GewSt.) nicht an, vielmehr auf das nach außen gerichtete Tätigwerden.

b) Wegen der **Vertretung** der nicht rechtsfähigen Steuerpflichtigen vgl. §§ 86 ff. AO. und unten zu § 11.

2. Die subjektive Selbständigkeit.

a) Aus dem Wesen der USt. und ihrem Grundprinzip, dem der Überwälzung, ergibt sich, daß der Steuer nur solche Personen unterliegen können, deren Tätigkeit rechtlich auf Grund eigener Entschließung zu Umsätzen führt. Die aus der früheren pr. GewO. v. 17. Jan. 1845 (§ 16) stammende allgemein anerkannte Begriffsbestimmung der Selbständigkeit geht dahin, daß derjenige selbständig ist, der für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung die Tätigkeit ausübt. Die Selbständigkeit macht den Unternehmer aus und unterscheidet ihn von allen anderen Personen: er übernimmt das Risiko der Tätigkeit, die anderen geben entweder nur Kapital (als Darleiher, stille Gesellschafter, Anteilsinhaber, Wertpapierbesitzer) oder ihre Arbeitskraft und erhalten dafür Entschädigung, grundsätzlich auch — wenigstens fast immer die Arbeitnehmer, meist auch die Geldgeber —, wenn Einnahmen nicht eingehen (vgl. vom volkswirtschaftlichen Standpunkt über die drei Komponenten der kapitalistischen Wirtschaftsordnung — Unternehmer, Geldgeber und Arbeitnehmer — sehr plastisch Pohle, „Kapitalismus und Sozialismus", 1919). Hervorgehoben sei, daß die Frage nach der Selbständigkeit für das Steuerrecht von doppelter Bedeutung ist, weil auch der Lohnabzug bei der Einkommensteuer darauf abgestellt ist. Je nach der Entscheidung muß jeder, der nicht lediglich Kapitaleinkommen hat, entweder, als selbständig, der Umsatzsteuer oder, als nicht selbständig, dem Lohnabzug unterliegen. (Eine Ausnahme macht nur der unter c δ (S. 153) behandelte Fall des § 1 AusfBest.)

α) Für den Begriff der **„eigenen Rechnung"** bedarf es einer rein rechtlichen Prüfung über die Stellung des Tätigwerdenden demjenigen gegenüber, an den er Umsätze richtet. Es kommt also nicht darauf an, ob ein anderer hinter ihm steht, der ihm die Haftung abnimmt, ob er wirtschaftlich gedeckt ist. Er muß auch im eigenen Namen auftreten. (Über etwaige Maskierungen s. unten c γ S. 149). Dabei ist aber immer auf die Art seiner Tätigkeit abzustellen, diese muß im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erfolgen, sie kann dabei sehr wohl daraus bestehen, für andere, auf deren Rechnung und auch in deren Namen Geschäfte abzuschließen: der Kommissionär handelt für fremde Rechnung, der Agent kann (wenn er Abschlußvollmacht hat) im fremden Namen abschließen; das ändert nichts an ihrer Selbständigkeit, weil und wenn sie für ihre Leistungen als Ver-

mittler ihres Auftraggebers auf eigene Rechnung tätig sind; ob sie ihre Provisionen verdienen, hängt eben von ihrer Entschließung und Betätigung ab.

β) Klarheit über die Selbständigkeit ist aber weniger von dem Gesichtspunkt der eigenen Rechnung aus zu gewinnen. Diesen Gesichtspunkt überschätzt Herzfeld, Leitfaden (S. 1), wenn er auch darauf abstellt, ob jemand eigene Roheinnahmen hat und demnach selbst belastet und gutschreibt. Denn es kann zivilrechtlich jemand haften, ohne doch selbständig zu sein. Auch der Angestellte kann in der Form seiner Besoldung (Gewinnbeteiligung) und durch seine Haftung für Fehlgriffe so gestellt sein, daß er wie ein selbständiger Kaufmann für jedes durch ihn abgeschlossene Geschäft für sich Last- und Gutschriften vornimmt. Entscheidend ist vielmehr die **eigene Verantwortung** innerhalb der Tätigkeit, sie unterscheidet den Selbständigen vom Abhängigen. Auf die rein persönliche Stellung kommt es an, ohne daß dabei die Eingliederung in die Wirtschaft ausschlaggebend sein kann. Es fragt sich, verpflichtet sich jemand durch Vertragsabschluß zu einzelnen Leistungen oder begibt er sich in ein (mehr oder weniger lang andauerndes) Dienstverhältnis; ist er bei den Leistungen, für die er sich verpflichtet, lediglich für den Erfolg, den er unter eigener Verantwortung herbeiführt, haftbar oder hat er für die ganze Dauer des Rechtsverhältnisses den Anordnungen des Vertraggegners, der zu seinem Dienstherrn geworden ist und zu dessen Unternehmen er als Organ gehört, Folge zu leisten. Hat er, wie Staub, 10. Aufl. (Anm. 8 zu § 59 HGB. S. 326) es ausdrückt, lediglich den Erfolg seiner Tätigkeit oder diese selbst vermietet. (Ähnlich sagt OLG. Hamburg v. 7. Okt. 1904 Rspr. Bd. 10 S. 237, daß beim Handlungsgehilfen das Dienstverhältnis, beim Handlungsagenten das Vertragsverhältnis gekündigt werde.) Die Entscheidung ist im einzelnen nicht leicht. Man kann nicht lediglich darauf abstellen, ob die Pflichten des Tätigwerdenden auf einem Dienstvertrage oder einem anderen Vertrage, insbes. einem Werkvertrag, beruhen. Denn die Vertragstypen des BGB. haben mit den wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen nichts zu tun. Auch wer selbständig ist, kann Vertragspflichten übernehmen, die unter die Vorschriften des Dienstvertrages fallen (z. B. Arzt, Rechtsanwalt, Lehrer, Agent). Es ist charakteristisch für die rein formale Bedeutung der Vertragstypen des BGB., daß z. B. der Kommentar der RGRäte (3. Auf. Bd. I) bei Behandlung des Dienstvertrags die Frage der Selbständigkeit überhaupt nicht berührt. Die für die Selbständigkeit entscheidenden Begriffsmerkmale müssen lediglich aus den wirtschaftlichen und persönlichen Grundlagen der Stellung der Person abgeleitet werden. Für die Selbständigkeit spricht, daß der Tätige arbeiten kann, wann er will, also ohne bestimmte Arbeitsstunden innezuhalten oder auf Bestellung erscheinen zu müssen, daß er die Arbeit nicht notwendig selbst zu verrichten braucht, sondern durch andere ausführen lassen darf, daß er keiner Disziplin des Arbeitgebers unterliegt und daß für ihn kein Recht und keine Pflicht für weitere Beschäftigung, wie für die Einhaltung einer Kündigungsfrist besteht (vgl. zu diesen „Indizien" OVG. v. 11. Febr. 1909 i. St. Bd. 14 S. 461 und v. 12. Juni 1917, Bd. 73 S. 169). Auch ob der Tätige seine Arbeitsstätte im Betrieb des anderen hat, ob er für die einzelne Leistung (durch Werklohn, Provision) oder für die Gesamttätigkeit bezahlt wird, ob er seinerseits Angestellte beschäftigt, kommt in Betracht. Rein äußerlich ist bei der Entscheidung heranzuziehen, ob der Tätige ein Gewerbe polizeilich (§ 14 GewO.) oder zum Handelsregister (§ 8 HGB.) angemeldet hat, ob er Beiträge zu den amtlichen Berufsvertretungen (Handelskammer, Handwerkskammer usw.) zahlt, ob er Gewerbesteuer entrichtet, bei der Einkommensteuer mit Einkommen aus Handel und Gewerbe oder — auf der anderen Seite — aus Arbeitslohn (Lohnabzug! § 45 EinkStG.) herangezogen ist oder ob er als versicherungspflichtig behandelt wird. Doch alle diese Indizien

können auch versagen: das Umzugsunternehmen verpflichtet sich zu ganz bestimmter Stunde den Umzug vorzunehmen, der Friseur jeden Morgen zur bestimmten Stunde zu kommen, ein Künstler kann das bestellte Bild nicht durch einen andern malen lassen, ein Bergwerk kann sich verpflichten, die gesamte Produktion unter bestimmter Befristung der Auflösung des Vertrags einem andern zu überlassen, der im „Stör" tätige Handwerker sitzt im Haushalt des Auftraggebers, der Instmann, der Zwischenmeister kann seinerseits Arbeiter zu stellen haben, ohne seine Arbeitnehmereigenschaft zu verlieren, auch ein Selbständiger kann eine Pauschalbezahlung erhalten, die Anmeldungen und Besteuerungen können unrichtig sein. Abgestellt werden kann lediglich auf die Gesamtverhältnisse, die die Stellung des Tätigen bestimmen.

Aus den ganz individuellen Verhältnissen, auf die es dabei ankommt, ergibt sich, daß nur Einzelpersonen die subjektive Selbständigkeit aufgeben können. Eine **juristische Person,** eine Gesellschaft, kann wohl wirtschaftlich von einer anderen abhängig sein, persönlich ist sie stets selbständig (vgl. über die Frage der objektiven Selbständigkeit unten 3, S. 156).

γ) Bei der Feststellung, ob jemand selbständig oder abhängig ist, handelt es sich keineswegs immer um eine Entscheidung über die **gesamte Lebensstellung** des Rechtsubjekts. Vielmehr kann ein und dieselbe Person mit einem Teil ihrer Tätigkeit selbständig, mit dem andern abhängig (Angestellter) sein. Der selbständige Landwirt kann neben seinem eigenen gleichzeitig als Administrator eines Besitzers dessen Gut verwalten, der Inhaber eines Gewerbebetriebs kann bei einer Gesellschaft Direktor (also Angestellter) sein. Besonders häufig ist der Fall, daß ein Angestellter oder Beamter eine selbständige Nebentätigkeit ausübt: der Beamte kann Schriftsteller sein, das angestellte Mitglied eines Orchesters oder einer Bühne oder ein Lehrer kann selbständig Musikunterricht geben. Der Handlungsgehilfe, der Geselle, der Arbeiter kann in seinen Freistunden selbständig Geschäfte machen, Aufträge ausführen: auf die Erfassung dieser selbständigen und daher umsatzsteuerpflichtigen Nebentätigkeit weist das Rundschreiben des RFM. v. 31. März 1920 (RStBl. S. 278) besonders hin; darüber, daß es gleichgültig ist, ob diese Nebenbeschäftigung gesetzlich (beim Beamten) oder vertragsmäßig verboten ist, vgl. unten IV, 4, S. 166.

Für die Rechtsprechung und das Schrifttum zu den Fragen der Selbständigkeit kommen insbes. die Gebiete des Gewerberechts einschließlich der Frage der Zuständigkeit der Gewerbegerichte (vgl. bes. Landmann-Rohmer, Bd. I S. 24), des Handelsrechts einschließlich der Frage der Zuständigkeit der Kaufmannsgerichte (vgl. zu § 59 HGB.: Staub, Bd. I 10. Aufl. Anm. 8 S. 326; Düringer-Hachenburg, Bd. I S. 387), und — für viele Fragen grundlegend — des Gewerbe- und Einkommensteuerrechts (s. Strutz, S. 29; Fuisting, S. 14f; Fuisting-Strutz, Bd. I S. 558; Fernow, S. 44) in Betracht. Der RFH. 2. S. hat für die Umsatzsteuer in der Entscheidung v. 12. Mai 1920 (S. Bd. II. S. 339, RStBl. S. 357) allgemein zu der Frage der Selbständigkeit Stellung genommen („Unselbständigkeit liegt nur da vor, wo jemand im geschäftlichen Organismus des Unternehmens eines anderen dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist").

Unter b bis d sind Einzelfragen erörtert.

b) Nicht selbständig und daher umsatzsteuerfrei sind die **Beamten** — Berufs- wie Laienbeamte. Das gilt auch dann, wenn sie Gebühren für die einzelnen zu ihrer Beamtenpflicht gehörenden Tätigkeiten beziehen (a. A. ohne genügende Trennung der Fälle der Beamtenverhältnisse von den unten zu β behandelten Fällen Herzfeld, Leitfaden S. 9), also z. B. die Notare, die Kreisärzte, die Gerichtsvollzieher, auch wenn sie ganz (Hamburg) oder noch teilweise

(Preußen) die Gebühren erhalten, die Universitätsprofessoren, auch wenn und soweit sie am Kolleggeld teilhaben, die angestellten Versteigerer in Ostfriesland, im Harlingerland und im Reg.-Bez. Osnabrück (vgl. HandMinErl. v. 19. Juli 1902 und RFM. v. 3. Juli 1920 III U Nr. 5235). Auch die öffentlich angestellten Lehrer sind Beamte.

Die Möglichkeit selbständiger Nebenbetätigung wurde schon erwähnt: so wenn die Notare, abgesehen von ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgabe, tätig werden, wenn die Gerichtsvollzieher durch Landesgesetz befugt sind, freiwillige Versteigerungen vorzunehmen (s. darüber unter V, 2g S. 184). Auch bei den Nebentätigkeiten der Beamten ist wieder zu prüfen, ob sie in einer selbständigen Tätigkeit oder in einem weiteren Dienstverhältnis bestehen: Der Lehrer einer öffentlichen Schule kann daneben Angestellter einer Privatschule oder angestellter Dirigent eines Vereins sein, er kann auch als selbständiger Unternehmer eine Pension unterhalten oder Privatunterricht geben. Ein Beamter kann als angestellter Treuhänder einer Hypothekenbank oder als angestellter Dozent, als Redakteur einer wissenschaftlichen Zeitung tätig sein oder selbständig schriftstellern. Der Gemeindevorsteher, der sich gegenüber dem Kommissionär der Reichsgetreidegesellschaft verpflichtet hat, das Getreide der Landwirte seines Bezirkes abzunehmen und diese zu bezahlen, hat damit, da er den Anweisungen des Kommissionärs untersteht, sich in ein Angestelltenverhältnis begeben und ist umsatzsteuerfrei (vgl. über die Konsequenz für den Kommissionär unten zu § 7).

Der Beamtenstellung ist gleich zu erachten die Tätigkeit als verfassungsmäßiges Organ des Staates, also als Reichs- oder Staatspräsident, als (nicht beamteter) Minister und als Mitglied einer verfassungsmäßigen Volksvertretung (Reichstag, Landtag, Stadtverordnetenversammlung usw.).

Keine Beamten i. S. der Dienstabhängigkeit sind:

α) die Rechtsanwälte, mag man sie (vgl. Zorn bei v. Roenne „Preußisches Staatsrecht“ Bd. I. S. 93) auch staatsrechtlich als Beamte in weiterem Sinne ansehen. Das gleiche gilt von den Patentanwälten.

β) Personen, die nach § 36 GewO. oder auf Grund sonstiger Vorschriften von Staats- oder Kommunalbehörden oder dazu berechtigten Korporationen beeidigt oder öffentlich bestellt (der Ausdruck „angestellt“ im § 36 GewO. ist irreführend) sind und besonderer Aufsicht unterliegen, werden dadurch noch nicht zu Beamten (oder Angestellten). Vgl. pr. OVG. v. 29. Febr. 1896 (i. Stf. Bd. 5 S. 385) und RFH. v. 12. Mai 1920 (RStBl. S. 356). Sie können auch Beamte oder Angestellte sein, doch nur, wenn die besonderen Vertrags- oder Anstellungsverhältnisse das ergeben. Hierher gehören z. B. die Nahrungsmittelchemiker, Kursmakler, Bezirkshebammen, Lotsen (RFH. 2. S. v. 12. Mai 1920, Bd. II. S. 338, RStBl. S. 356, ebenso für die GewSt. bereits pr. OVG. i. St. Bd. 5 S. 389), Bezirksschornsteinfeger (vgl. RFH. 2. S. v. 12. Mai 1920, Bd. II. S. 339, RStBl. S. 357). Fleischbeschauer sind zwar keine Beamten, aber meist angestellt (§ 2 AusfBest. v. 21. April 1903 pr. MBl. d. i. V. S. 129). Auch die allgemeine Vereidigung als Sachverständige nach § 410 Abs. 2 ZPO. macht den Sachverständigen nicht zum Beamten (Beamte sind aber die als Gerichtsärzte tätigen Kreisärzte oder die besonderen Gerichtsärzte).

γ) Testamentsvollstrecker, Nachlaßpfleger, Vormünder und Pfleger, Konkursverwalter und Zwangsverwalter üben zwar (nach herrschender Auffassung) ein öffentliches Amt aus, sind aber keine Beamte, sie begeben sich in kein Dienstverhältnis, sondern übernehmen einen Auftrag und werden bestellt im einzelnen Falle. Sie können daher, wenn sie ihre Tätigkeit nachhaltig ausüben (s. unten 2 S. 163), mit ihren Entgelten umsatzsteuerpflichtig sein. So für den

Zwangsverwalter RFH. 2. S. v. 28. April 1920 (Bd. II. S. 313, RStBl. S. 408).

Wegen der für die Entscheidung über die Umsatzsteuerpflicht mit hineinspielenden Fragen, ob die Tätigkeit in Ausübung übertragener öffentlicher Gewalt erfolgt, vgl. unten V, 2g S. 181.

c) Nicht selbständig sind Arbeitnehmer: **Angestellte, Gewerbegehilfen, Handlungsgehilfen, Arbeiter, Gesinde.** Ob es sich um höhere Dienste (Direktoren, Wirtschaftsbeamte, Hauslehrer, sog. Hausoffizianten) oder niedere Dienste handelt, ist gleichgültig. Auch die verfassungsmäßigen Organe einer Gesellschaft, wie die Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft, sind der Gesellschaft gegenüber Arbeitnehmer. Arbeitnehmer sind für das Gebiet der USt. (im Gegensatz zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 des Betriebsrätegeſ.; vgl. auch § 172 RVO.) auch Personen, deren Beschäftigung nicht in erster Linie ihrem Erwerbe dient, sondern mehr durch Rücksichten der körperlichen Heilung, der sittlichen Besserung oder Erziehung oder durch Beweggründe charitativer, religiöser, wissenschaftlicher oder künstlerischer Art bestimmt wird: Diakonissinnen, Rote-Kreuz-Schwestern usw. sind nicht etwa (umsatzsteuerpflichtige) Angehöriger freier Berufe, sondern Arbeitnehmer der Krankenanstalten, Kongregationen usw., also mit ihrer etwaigen Entlohnung umsatzsteuerfrei. Im einzelnen ergeben sich bei den Angestellten folgende Fragen:

α) Angestellte auf kurze Zeitdauer. Da der Selbständige sich im allgemeinen zu einer einzelnen Leistung verpflichtet, der Abhängige ein von der Dauer der einzelnen Tätigkeiten unabhängiges Dienstverhältnis eingeht, ist die Entscheidung bei kurzen Anstellungen oder Anstellungen für zwar längere Zeit wiederholte, aber je nur kurz andauernde und durch längere Zwischenräume unterbrochene Leistungen schwierig. Der Lehrauftrag an den Privatdozenten, der nicht Beamter ist, wird m. E. als Begründung eines Dienstverhältnisses anzusehen sein, weil der Privatdozent sich nicht nur verpflichtet, über ein bestimmtes Gebiet zu lehren — er ist in der Art der Lehre keiner Aufsicht unterworfen — sondern auch zum Innehalten bestimmter äußerer Regeln (Ort, Stunde, Einfügung in die Universitätsordnung) verpflichtet ist. Das gleiche muß m. E. auch für die nicht ständigen Lehraufträge an nebenamtliche Dozenten aller Art an Handels- und technischen Hochschulen, Verwaltungsakademien, Volkshochschulen gelten (vgl. übrigens § 3 Nr. 1 AusfBest., abgedruckt und erläutert unten zu V, 2e β S. 179). Ebenso werden auch sonstige vorübergehende oder auf Stunden beschränkte Tätigkeiten an Schulen usw. (z. B. bei der Berlitz-School) zu beurteilen sein. Ähnlich liegen die Fragen bei Künstlern und Artisten. Ein einmaliges Auftreten als Gast begründet zwar noch kein Abhängigkeitsverhältnis, ist also bei dauernden Gastreisen (s. unten zur Frage der Nachhaltigkeit IV, 2 S. 163) Ausfluß einer selbständigen Tätigkeit. (Dabei ist es gleichgültig, ob man das Auftreten als Gast mit dem Kommentar der RGRäte 2. A. Bd. I S. 577 zu 4 für einen Werkvertrag oder mit Goldbaum, „Rechte und Pflichten der Schauspieler", Berlin 1914, für einen Dienstvertrag hält.) Dagegen kommt es sonst auf die Dauer des Engagements nicht an. Auch der Star, der im allgemeinen nur Gastspiele gibt, ist insoweit abhängig, als er sich einer Bühne gegenüber für mehrmaliges Auftreten als Mitglied des Ensembles verpflichtet. Beim Gastspiel mit unterlegtem Engagement kommt es auf die Erklärung des Theaters über die Annahme oder Nichtannahme an, ob Selbständigkeit vorliegt oder nicht. Bei Artisten handelt es sich meist nur um ein Auftreten von 1 Woche oder 1 Monat: aber stets fügt sich der Artist in den Personalbestand des Variétés oder der Bühne ein, er ist also Angestellter, wenn auch mit ständig wechselndem Dienstherrn (vgl. RG.

v. 8. Mai 1908 im Komm. d. RGRäte 2. A. Bd. I S. 577 zu 4; Treitel und Berol-Konorah, „Artistenrecht", Berl. 1905, S. 3). Ebenso ist meist Angestellter der sog. Stundenbuchhalter (OLG. Kolmar, Recht 1908 Nr. 3893, a. A. Staub, 10. A., Bd. I S. 326). Ferner ist Angestellter und nicht selbständiger Unternehmer, wer auf Stunden oder für die Dauer z. B. der Leipziger Messe sich zum Umhertragen von Reklametafeln oder zum Ausrufen vermietet: er hat während dieser (kurzen) Zeit den Anordnungen seines Auftraggebers Folge zu leisten. Anders ist es beim Dienstmann oder beim Droschkenbesitzer: beide verpflichten sich nur zur Ausführung eines bestimmten Auftrags und treten zum Auftraggeber in kein Abhängigkeitsverhältnis (sie können aber selbstverständlich Angestellte eines Instituts für Botengänge oder eines Fuhrunternehmens sein).

β) Art der Bezahlung. Die Bezahlung wird beim Angestellten meist, unabhängig von der einzelnen Dienstleistung, nach der Zeit erfolgen, beim Selbständigen dagegen auf die einzelne Dienstleistung abgestellt sein. Es ist aber zu beachten, daß nach beiden Richtungen Abweichungen möglich sind.

αα) Der Angestellte kann lediglich auf Gewinnbeteiligung angestellt sein; er kann vom einzelnen durch seine Mitwirkung zustandegekommenen Geschäft Provision beziehen. (Vgl. KG. v. 29. April 1889, Johow, Bd. 9 S. 193 f.; Fuisting S. 15; OVG. v. 11. Okt. 1906; DJZ. Bd. 12 S. 73; v. 7. Dez. 1912; DJZ. Bd. 18 S. 703.) So vielfach Angestellte im Schankgewerbe (s. auch unten ε, γγ, S. 154); ein Bühnenangehöriger kann statt oder neben der „Gage" für jeden Abend des Auftretens bezahlt werden (sog. Spielgeld). Auch beim Akkordlohn ist die Bezahlung von der Dauer der Arbeit losgelöst. Bei Bestehen eines Dienstverhältnisses bleiben die so Entlohnten stets Arbeitnehmer. Vgl. wegen des Provisionsreisenden und des Generalagenten der Versicherungsgesellschaft zu γ.

ββ) Der selbständig Tätige kann Bezahlung in Form eines auf eine bestimmte Zeit abgestellten Pauschalbetrages erhalten: so der Friseur, der täglich zum Rasieren kommt, der Uhrmacher, der ständig die Uhren aufzieht, der Hausarzt, der ein Jahreshonorar bezieht, der gegen Jahresentgelt mit dem Heften von Akten von einer Behörde betraute Buchbinder.

γ) Schwierig ist die Entscheidung, ob ein Dienstverhältnis oder ein selbständiges Gewerbe vorliegt, bei der Hilfstätigkeit für ein Gewerbe, insbes. bei der sog. **Vertretung** oder **Vermittlung** eines Geschäfts. Folgende Möglichkeiten kommen in Betracht:

αα) Der Fall der selbständigen Vertretung. Die „Vertretung" kann darin bestehen, daß ein Geschäft sich lediglich verpflichtet, bestimmte Waren einer Fabrik zu führen. Das gilt auch, wenn das Geschäft an die von der Fabrik vorgeschriebenen Preise vertragsmäßig gebunden ist (wie es z. B. bei sog. Markenartikeln üblich ist). Dabei kann das Geschäft die Waren sowohl als Eigenhändler einkaufen und vertreiben oder auch als Verkaufskommissionär tätig sein: in beiden Fällen ist es wegen des gesamten Umsatzes steuerpflichtig (vgl. wegen der Kommission unten zu § 5). Maßgebend für die Feststellung ist auch hier nicht die Bezeichnung, sondern das Wesen der Sache. Es ist möglich, daß sich ein Geschäft (z. B. ein Zigarrengeschäft, ein Restaurant) als Niederlage oder Filiale der Firma, aus der die Waren stammen (des Engroshauses, der Fabrik, der Brauerei) bezeichnet und einen selbständigen Betrieb nicht angemeldet hat. Dann ist zu prüfen, ob der Inhaber der sog. Filiale im Unterordnungsverhältnis zur Hauptfirma steht, oder nach den Abmachungen mit dieser auf eigene Rechnung und Gefahr wirtschaftet. So für diese sog. maskierten Unternehmer auch Herzfeld, Leitfaden S. 9. Wenn er dabei ablehnt, § 5 AO. heranzuziehen, so ist ihm darin im allgemeinen zu folgen. § 5 ist gar nicht nötig; eine auf die wirt-

schaftlichen Verhältnisse abstellende Auslegung, wie sie ja auch § 4 AO. will, genügt, und die Buchungsfrage, auf die Herzfeld allerdings wohl zu einseitig abstellt, wird in der Tat eine gute Hilfe sein können.

Die Mitwirkung solcher Vertreter spielt eine besondere Rolle bei der Kriegswirtschaft: bei der Erfassung der bewirtschafteten Vorräte sind Aufkäufer tätig, die Verteilung erfolgt durch Verteilungsstellen, die zuweilen einzelne Firmen, zuweilen Genossenschaften und Gesellschaften sind. Es ist vielfach versucht worden, die Umsatzsteuerpflicht dieser Aufkäufer und Verteiler mit dem Hinweis auf ihre Abhängigkeit von der Kriegsgesellschaft oder dem Kommunalverband zu verneinen. Tatsächlich liegt aber fast immer Selbständigkeit vor. Das ist der Fall z. B. bei den Aufkäufern der Viehhandelsverbände, den Kommissionären und Unterkommissionären der Reichsgetreidegesellschaft, der selbstwirtschaftenden Kommunalverbände, der Reichskartoffelstelle, des Reichsausschusses für Öle und Fette, bei den Müllern, Fleischern und ihren Verbänden und selbstverständlich bei den sog. Kommunalwaren vertreibenden Ladenbesitzern. (Vgl. näher unten d β, S. 156 und zu §§ 7 und 8.)

$\beta\beta$) Die Vertretung kann in einer **Agentur** bestehen. Nach dem neuen HGB. ist der Agent ein selbständiger Gewerbetreibender, der nicht das Geschäft seines Auftraggebers, sondern ein eigenes, nämlich das Vermittlungsgewerbe, betreibt und daher umsatzsteuerpflichtig ist (mit seiner Provision, vgl. unten zu § 8). Das gilt z. B. auch für die Auswandereragenten (pr. OVG. v. 28. Oktob. 1908 i. St. Bd. 14, S. 241). Ähnlich liegen die Verhältnisse beim sog. Korrespondentreeder, wenn er die dauernde Vertretung von Reedern ausübt (vgl. pr. OVG. v. 5. Juli 1903 i. St. Bd. 16 S. 407). Infolge der Unklarheit, die über das Erfordernis der Selbständigkeit beim Handlungsagenten im älteren Handelsrecht bestand, ist aber noch mehrfach üblich, daß Personen als „Agenten" bezeichnet werden, die es im Rechtsinne nicht sind, sondern Handlungsgehilfen eines bestimmten Unternehmens sind (vgl. über die Entwicklung Düringer-Hachenburg, Bd. I S. 490). Der Name ist also nicht entscheidend, es bedarf einer Würdigung der gesamten für die Stellung des sog. Agenten maßgebenden Verhältnisse. In Betracht kommt hierbei folgendes:

$\alpha\alpha\alpha$) Nicht selten pflegen sich **örtliche Vertreter bestimmter Fabriken**, die völlig nach deren Anweisungen handeln und gegen Kündigung angestellt sind, als Agenten zu bezeichnen. Diese Eigenschaft im Rechtssinne haben z. B. für die Ortsvertreter der Singer-Compagnie verneint und sie lediglich als Angestellte bezeichnet Kfm.-Gerichte in Hamburg und Dresden in GewKfmG. 11, 13 u. 312. Vgl. auch OVG. v. 8. Okt. 1897 i. St. Bd. 6 S. 240 und v. 5. Febr. 1903 (Fuisting S. 42), wo ein Agent zum mindesten insoweit als Angestellter eines Geschäfts bezeichnet wird, als er ein Warenlager des Geschäfts unterhält, aus dem Verkäufe erfolgen.

$\beta\beta\beta$) Bei den **Versicherungs**agenten ist unzweifelhaft, daß die Agenten, die in den Bezirken der Generalagenten tätig sind (Unteragenten, Spezialagenten) Handlungsagenten im Rechtssinne und daher umsatzsteuerpflichtig sind. (Vgl. Diss. C. Neumann, Berlin 1891, bes. S. 15.) Daran ändert sich auch nichts, wenn sie im Verkehr als Agenten der Generalagenten bezeichnet werden (vgl. OVG. v. 30. Mai 1899; bei Fuisting S. 47): sie stehen weder zur Gesellschaft noch zum Generalagenten in einem Abhängigkeitsverhältnis. Dagegen hat insbes. das pr. OVG. (im Gegensatz zu einem Teil des Schrifttums, vgl. z. B. Ehrenberg, Versicherungsrecht 1 Bd. 1893 S. 209, der höchstens eine Doppelstellung zugibt) in einer umfangreichen Rechtsprechung zur Gewerbesteuer und (wegen der Frage der Begründung einer Betriebstätte für die Gesellschaft) zur Gemeindeeinkommensteuer entwickelt, daß die **Generalagenten** (sofern es sich

nicht bloß um einen Titel für einen Unteragenten handelt) meist eine Tätigkeit ausüben, die sie als Angehörige des Organismus der Gesellschaft und ihren Betrieb als einen Teil des Gesamtunternehmens der Gesellschaft erscheinen lassen, wie das zuweilen auch aus der Bezeichnung als „Subdirektor", „Verwaltungsstelle" u. ä. hervorgeht. Maßgebend ist, daß der Generalagent zur Wahrnehmung der Gesamtinteressen der Gesellschaft, zur Besorgung von Geschäften bestimmter Art (es braucht sich nicht um Abschlußvollmacht oder um die Ermächtigung zur Schadensfeststellung zu handeln) in seinem Bezirk auf Anordnung der Gesellschaft verpflichtet ist. Nach den allgemeinen Ausführungen (oben a S. 144) steht der Annahme eines Dienstverhältnisses weder der Umstand, daß kein festes Gehalt gezahlt wird, noch daß der Vertrag ohne Kündigung gelöst werden kann, entgegen; kein Argument gegen die Abhängigkeit wird auch (entgegen der Ansicht des KG. v. 18. März 1901, OLG. Rechtspr. Bd. 3 S. 401) aus dem Umstand hergeleitet werden können, daß der Generalagent die Kosten und Auslagen für seine Geschäftsräume und seinen Bürobedarf, ohne Ersatz dafür verlangen zu können, selbst trägt. (Vgl. zuerst OVG. v. 11. Okt. 1894 i. St. Bd. 3 S. 239; v. 18. April 1895 i. St. Bd. 4 S. 342; 21. Febr. 1855 i. St. Bd. 4 S. 347; 29. Febr. 1896 i. St. Bd. 5 S. 404; 5. Dez. 1912 Bd. 62 S. 490; 7. Dez. 1912 i. St. Bd. 16 S. 401; 14. Nov. 1916 Bd. 72 S. 169; Zusammenstellungen bei Fuisting S. 46 f.; Fernow S. 49 f. Für die Umsatzsteuer s. RFM. v. 8. Mai 1919 Amtl. Mitt. S. 141; 13. Juli 1920 RStBl. Nr. 17; Popitz, Mitt. f. öff. Feuerversich.-Anst. Bd. 52, 1920, S. 2 und Zschr. f. Versicherungswesen 1920 S. 325; Durst, DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 15). Erschwert wird die Entscheidung im einzelnen Fall dadurch, daß der Generalagent gleichzeitig im Dienste zweier Gesellschaften stehen kann, der einen gegenüber im Dienstverhältnis sich befinden, der anderen gegenüber selbständiger Spezialagent sein kann und daß endlich auch möglich ist, daß er sich für bestimmte Verwaltungsgeschäfte einer Gesellschaft gegenüber im Dienstverhältnis befindet, für dieselbe Gesellschaft aber auch als selbständiger Spezialagent tätig ist. Für diese letztere Annahme werden aber besondere Anhaltspunkte vorliegen müssen, im allgemeinen spricht beim Generalagent die Vermutung für ein Angestelltenverhältnis für alle Geschäfte, die er für die Gesellschaft vornimmt (vgl. OVG. v. 18. Jan. 1900, in St.Bd. 8 S. 439).

γγγ) Ähnlich können die Verhältnisse bei den Generalagenten und Vertretern der Hypothekenbanken sein; vgl. Fuisting S. 48; OVG. v. 7. Juni 1898, i. St. Bd. 7 S. 443.

γγ) Vielfach sind die Vertreter Handlungsgehilfen (Filialleiter, Subdirektoren), wie schon zu *ααα* erwähnt. Wegen der unechten Angestellten oder, wie Herzfeld, Leitfaden S. 9, sehr treffend sagt, der maskierten Unternehmer vgl. dort. Zu den echten Angestellten, die ein Geschäft vertreten, gehören vor allem, die **Handlungsreisenden**, bei denen aber die Möglichkeit eigener Nebengeschäfte, für die sie umsatzsteuerpflichtig sind, in besonderem Maße vorliegt. Selbständig können Provisionsreisende sein, die auf Grund besonderen Auftrags ohne Bindung an bestimmte Anordnungen Geschäfte vermitteln (vgl. Staub, 10. A. S. 326 und die bei Albrecht und Treutler, „Das Recht der Agenten nach deutschem Handelsrecht", Berlin 1908, S. 8 Anm. 1 angeführten Gutachten der Handelskammern in Berlin und Breslau).

δ) Wirtschaftlich eine Art Zwischenstufe zwischen den unselbständigen Arbeitern und den selbständigen Unternehmern bilden die **Hausgewerbetreibenden.** Sie sind sämtlich mehr oder weniger wirtschaftlich von einem oder mehreren Unternehmern (Verlegern) abhängig, brauchen aber nicht — lediglich außerhalb der Betriebstätte des Unternehmers beschäftigte — Arbeiter (Heimarbeiter) zu sein,

können vielmehr auch in der eigenen Betriebstätte selbständig als Hausgewerbetreibende im engeren Sinne tätig sein und sind dann grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Die Begriffsbestimmung des § 162 RVO. (Hausgewerbetreibende — im Gegensatz zu Heimarbeitern — sind „selbständige Gewerbetreibende, die in eigenen Betriebstätten im Auftrage und für Rechnung anderer Gewerbetreibender gewerbliche Erzeugnisse herstellen oder bearbeiten"; vgl. auch § 119 b GewO.) hilft nicht viel, weil hier der gesuchte Begriff „selbständig" ausschlaggebender Definitionsbestandteil ist. Doch bietet die Rechtsprechung der RVO. (vgl. vor allem die „Anleitung" v. 26. April 1912 pr. HandMinBl. Nr. 12 Anl.) brauchbare Anhaltspunkte. Vgl. auch Landmann-Röhmer zu § 14 S. 155; Sombart, H. d. St. 2. A. Bd. 4 S. 1158f., über die Entwicklung der älteren Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bes. Fuisting S. 15f. Für das Vorliegen eines selbständigen Hausgewerbes sprechen eigenes Handwerkzeug (Webstuhl, Drehbank), vor allem eigene Motoren (wie z. B. bei den Bandwebern im Wuppertal, den Kleineisenbetrieben im Remscheider Bezirk), die Beschäftigung eigener Arbeiter, die Tätigkeit für mehrere Unternehmer, insbes. wenn der Hausgewerbetreibende aus den von mehreren Fabrikanten gelieferten Stoffen das Fertigfabrikat lediglich nach Verrechnung der Mengen ohne Einhaltung der Identität zurückliefert. Äußerer Anhaltspunkt sind auch hier Anmeldung des Betriebs, Mitgliedschaft zur Handels- oder Gewerbekammer (die z. B. bei den Hausgewerbetreibenden der Spielwarenindustrie im Coburgischen vorliegt). Entscheidend sind alle diese Indizien nicht, sondern allein, ob ein festes Arbeitsverhältnis (das u. U. auch zu mehreren Unternehmern bestehen kann) vorliegt, die Arbeiten also im Rahmen des Gewerbebetriebs des Unternehmers geleistet werden, oder ob der Vertrag zwischen dem Unternehmer und dem für ihn Tätigen sich nur auf die übernommenen Leistungen als solche, wenn auch unter genauer Regelung der (technischen) Art ihrer Herstellung und der Ablieferung bezieht, so daß Unternehmer und Hausindustrieller (im wirtschaftlichen Sinne des Wortes) sich als Besteller und Unternehmer (im rechtlichen Sinne des Wortes, also nach den Vorschriften über den Werkvertrag) gegenüberstehen (vgl. bes. OVG. v. 12. Juni 1917 Bd. 73 S. 169). Wer sich seine Arbeit einteilen kann, wie er will, wer seinen Betrieb aus eigener Beurteilung der Konjunktur um weitere Webstühle und Arbeitskräfte vermehrt, trägt eigene Verantwortung, ist selbständig, mag ihm auch die Arbeit nach demselben Tarifsystem bezahlt werden, wie dem im Akkord tätigen Arbeiter. Die Klärung wird im einzelnen Falle nur bei eingehenden Untersuchungen der örtlichen Verhältnisse möglich sein, dabei werden die Verträge, Abrechnungsverhältnisse heranzuziehen und die Stellungnahme der Verbände sowohl der Unternehmer wie der Hausindustriellen herbeizuführen sein. Zu beachten ist auch, daß zwischen dem Unternehmer und den Hausindustriellen vielfach sog. Faktoren und Zwischenmeister stehen, die meist Angestellte der Unternehmer sind (vgl. aber zu ε, ββ, S. 154), und daß die selbständigen Hausgewerbetreibenden ihrerseits wieder Angestellte (nicht bloß Lehrlinge und mitarbeitende Familienangehörige) haben können. [Liegen die Voraussetzungen für die Selbständigkeit des Hausgewerbetreibenden vor, so ist er mit seinen gesamten Roheinnahmen umsatzsteuerpflichtig und kann nicht abziehen, was er dem Unternehmer für die Lieferung der Rohstoffe zu zahlen hat; vgl. Lindemann, JurW. Bd. 45, 1918, S. 1062f. und unten zu § 8.] Ist der Hausgewerbetreibende unselbständig (Heimarbeiter), so schließt das nicht aus, daß er gleichzeitig auch selbständige Geschäfte, z. B. durch Verkauf unmittelbar an das Publikum oder an Aufkäufer von auswärtigen Geschäften macht, er ist insoweit selbstverständlich umsatzsteuerpflichtig.

Bei dem Hausgewerbe ist nun aber weiter zu beachten, daß durch die Ausf.-

Best. für zwei Gruppen rechtlich selbständiger Hausgewerbetreibender ausdrücklich **Vorrechte** bestehen. **§ 1 AusfBest.** besagt:

In der Hausindustrie sind nur diejenigen Erwerbstätigen umsatzsteuerpflichtig, die selbständig tätig sind (also die Hausgewerbetreibenden, nicht die Heimarbeiter). Steht ein rechtlich selbständiger Hausgewerbetreibender überwiegend mit bestimmten Unternehmern (Verlegern) in festem Geschäftsverkehr und beschäftigt er selbst keine Arbeitnehmer, so wird er für die Umsatzsteuer nicht als selbständig behandelt, soweit es sich um seine Leistungen für diese Unternehmer handelt.

Die Bestimmung enthält einen allgemeinen Steuererlaß auf Grund des § 108 Abs. 2 AO. Sie rechtfertigt sich dadurch, daß für die Gruppe von Hausgewerbetreibenden die Verhältnisse wirtschaftlich durchschnittlich für eine weitgehende Abhängigkeit von den Verlegern sprechen und daß gerade in diesen Fällen eine Entscheidung der rechtlichen Frage, ob Selbständigkeit vorliegt oder nicht, sehr schwer ist. Die Bestimmung schließt sich an den von ähnlichen Erwägungen ausgehenden § 3 des Betriebsrätegesetzes v. 4. Febr. 1920 (RGBl. S. 147) an. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit sind danach:

1. Es muß sich um rechtlich selbständige Hausgewerbetreibende handeln, denn Heimarbeiter sind an sich frei. Einer näheren Untersuchung dieser Voraussetzung bedarf es aber selbstverständlich, wenn die übrigen Voraussetzungen zutreffen, in der Praxis nicht.

2. Die Tätigkeit der Hausgewerbetreibenden muß zum größten Teil („überwiegend") auf Grund festen Geschäftsverkehrs mit bestimmten Unternehmern erfolgen. Es braucht im Gegensatz zu § 2 BetriebsräteG., nicht ein Unternehmer zu sein. Es steht nichts entgegen, die Voraussetzung auch dann als erfüllt anzunehmen, wenn die Hausgewerbetreibenden von mehreren Unternehmern eines bestimmten Geschäftszweiges des betreffenden Industriebezirks je nach der Geschäftslage nach festen, z. B. nach Grundsätzen, die zwischen den beiderseitigen Verbänden vereinbart sind, Arbeit erhalten.

3. Der Hausgewerbetreibende darf seinerseits keine Arbeitnehmer beschäftigen. Familienangehörige gelten nicht als Arbeitnehmer. Mit § 10 des BetriebsräteG. wird es dabei — im Gegensatz zu § 2 Nr. 10 UStG. — auf die Unterhaltsberechtigung nicht unbedingt ankommen; jedenfalls gehören auch Pflegekinder und uneheliche Kinder der Frau hierher, auch Geschwister eines der beiden Ehegatten. Es werden die Umstände des einzelnen Falles heranzuziehen sein (vgl. Flatow, Komm. z. Betriebsrätegesetz, 1920, S. 32). Es wird auch unschädlich sein, wenn dem Hausgewerbetreibenden von dem Unternehmer ein Lehrling zugewiesen ist. Sobald er aber auch nur einen Gehilfen oder Gesellen hat, fällt das Vorrecht weg und die Rechtstellung (nach d) entscheidet allein. Ob er einen Motor, eigene Maschinen hat, ist gleichgültig.

4. Das Vorrecht gilt nur für die Leistungen zwischen den Hausgewerbetreibenden und den Unternehmern in den zu 2 bezeichneten Beziehungen. Andere Leistungen (s. oben) sind, die rechtliche Selbständigkeit der Hausgewerbetreibenden dabei vorausgesetzt, bei diesem umsatzsteuerpflichtig.

Eine weitere Bevorrechtigung der (selbständigen) Hausgewerbetreibenden fügt **§ 2 AusfBest.** hinzu:

Für die beim Hersteller erhobene Luxussteuer (§ 15 des Ges.) wird auf Grund des § 18 Abs. 3 bestimmt, daß allgemein nicht der Hausgewerbetreibende, sondern der Unternehmer (Verleger) luxussteuerpflichtig ist; soweit der Hausgewerbetreibende unmittelbar an dritte Personen liefert, ist er luxussteuerpflichtig.

Bei dieser Bevorrechtigung handelt es sich, im Gegensatz zum § 1 AusfBest. nicht um eine weitere subjektive Befreiung, vielmehr bleibt die Steuerpflicht, wenn nicht § 1 eingreift, bestehen, sondern nur um die Bestimmung der Wirtschaftsstufe, auf der die Luxussteuer erhoben wird. Die Hausgewerbetreibenden werden nicht von der Luxussteuer etwa durch allgemeinen Erlaß nach § 108 Abs. 2 AO. befreit, sondern sie werden nicht als Hersteller angesehen, und es wird auf Grund des § 18 Abs. 3 des Ges. bestimmt, daß erst der Unternehmer (Verleger) als luxussteuerpflichtig gilt; die Hausgewerbetreibenden sind also (wenn sie nicht unter § 1 fallen) als Unternehmer nur mit $1^1/_2$ v. H. umsatzsteuerpflichtig. Wegen der näheren Erläuterung vgl. zu § 18 des Ges.

ε) Ähnliche Gesichtspunkte wie zu δ kommen auch bei sonstigen Fällen, in denen ein Unternehmer seinerseits **Zwischenpersonen** benutzt, in Betracht.

αα) Die Zwischenpersonen sind selbständig und umsatzsteuerpflichtig, wenn lediglich der Fall vorliegt, daß ein Unternehmer sich zur Ausführung einer übernommenen Arbeit anderer Betriebe bedient, die für ihn, sei es als Lieferer, sei es im Werklohn, tätig sind. So, wenn z. B. ein Weber die bestellten Stoffe in einer Färberei färben läßt, ein Künstler die Aufstellung eines Denkmals übernimmt und seinerseits die Ausführung des Modells in Stein an einen Steinmetzmeister vergibt oder umgekehrt ein Steinmetzmeister die Herstellung eines Grabdenkmals übernimmt und den Stein vom Steinbruch kauft, von einem Künstler eine Zeichnung fertigen läßt, mit den Mauerarbeiten einen Maurermeister und mit den gärtnerischen Arbeiten einen Landschaftsgärtner betraut: alle Beteiligten sind selbständig und [je für ihr vereinnahmtes Entgelt] umsatzsteuerpflichtig. Das gilt auch für den Fall der sog. Generalentreprise: ein Unternehmer verpflichtet sich, z. B. ein fertiges Fabrikgebäude zu liefern und vergibt nun an selbständige Unternehmer (sog. Unterunternehmer) die Eisenkonstruktion, die Erd-, Klempner-, Dachdecker-, Zimmerarbeiten usw. (Vgl. über die Frage, wieviel Lieferungen vorliegen, unten zu § 5 — dort auch Literaturnachweise — und auch zu § 7.)

ββ) Zweifelhaft kann die Frage der Stellung der sog. **Werkmeister,** Zwischenmeister, Faktoren, Akkordmeister, Kolonnenführer, Oberschweizer usw. sein. Meist sind sie Angestellte, auch wenn sie die Befugnis und Verpflichtung haben, ihrerseits weitere Arbeiter anzunehmen, und am Gewinn beteiligt sind, sei es, daß sie als Aufseher und Vorarbeiter im Dienst des Unternehmers stehen, sei es, daß sie mit den Arbeitern gemeinsam einen Gesamtarbeitsvertrag (Gesamtakkord) mit dem Unternehmer eingegangen haben. Es kann aber auch so liegen, daß ihre Verpflichtung dem Unternehmer gegenüber in der Herbeiführung des Arbeitserfolges sich erschöpft und daß sie ein selbständiges Gewerbe daraus machen, eine für eine Arbeit nötige Menge Arbeiter zusammenzubringen und durch diese den Arbeitserfolg herbeiführen zu lassen, so daß der Unternehmer zu den Arbeitern selbst in gar kein Rechtsverhältnis tritt. In einem solchen Falle würde der Zwischenmeister umsatzsteuerpflichtig sein. Vgl. wegen der alle drei Möglichkeiten aufweisenden Verhältnisse der sog. Ziegelmeister die die GewSt. betreffende Verfügung des pr. Finanzministers v. 12. Mai 1893 (Mitt. Verw. dir. St. Heft 29 Nr. 30) und pr. OVG. v. 8. Febr. 1900 i. St. Bd. 8 S. 445, v. 28. Febr. 1901 i. St. Bd. 10 S. 133 und v. 23. Mai 1910 i. St. Bd. 14 S. 404. Vgl. auch Appel, „Die rechtliche Stellung der Zwischenpersonen", Berl. 1916 und Hahn, VerwArch. Bd. 9 S. 224, 251, 258. Wegen der Hausindustrie s. oben zu δ (S. 151).

γγ) Auch im **Schank- und Gasthofgewerbe** kommen ähnliche Verhältnisse vor. Dadurch, daß die Kellner rechtlich dem Gast gegenüber vielfach als Veräußerer der Speisen und Getränke auftreten und sie durch das Trinkgeld dabei

einen Gewinn erzielen, werden sie noch nicht zu selbständigen Unternehmern, da der Gesamtbetrieb ohne Unterordnung unter die Disziplin des Wirtes nicht denkbar ist. Das gilt auch, wenn die Annahme der Kellner Sache eines Oberkellners (Zahlkellners) ist: sämtliche Kellner werden dem Organismus des Betriebs eingegliedert, auch der Oberkellner ist kein selbständiger Unternehmer. M. E. wird das — entgegen der (vereinzelten) Entscheidung des LG. II Berlin v. 27. Sept. 1888 (PrVerwBl. Bd. 10 S. 9) — auch für einen Büfettkellner gelten müssen, der das Bier auf eigene Rechnung kauft und verkauft. Dagegen kann der Besitzer der Wirtschaft den Betrieb, ganz oder einen Teil, verpachten, und der Pächter ist dann selbständiger Gewerbetreibender; ähnlich liegt es, wenn ein Verein einen Verwalter einsetzt, der, wenn auch im Lokal des Vereins nach dessen Vorschriften tätig, auf eigene Rechnung Speisen und Getränke zu beschaffen hat und sie, sei es selbst zu vom Verein festgesetzten Preisen, mit eigenem Nutzen verkauft (OVG. v. 18. April und 20. Juni 1901 bei Strutz S. 30). Selbständig pflegen vielfach — in Schankwirtschaften, wie bei Theater- und Konzertunternehmen — die Garderobeninhaber und Toilettenwärter zu sein, die den Nebenbetrieb pachten und in eigener Regie verwalten. — Selbständigkeit wird auch bei den Musikbanden, die in Restaurants und Cafés aufspielen, gegeben sein. Dies ist wohl stets der Fall, wenn es sich nur um einzelne Abende (Ballmusik) handelt, aber auch vielfach, wenn die Verpflichtung längere Zeit umfaßt. Sie werden meist nicht als Glieder des Organismus des Schankgeschäfts anzusehen sein, sondern haben sich lediglich zu einer, bestimmte Zeit umfassenden, Leistung verpflichtet, sie tragen die eigene Verantwortung dafür, daß sie mit dem vereinbarten Satz (Pauschale oder Gewinnbeteiligung) auf ihre Rechnung kommen. Möglich ist allerdings, daß die Musiker selbst als Angestellte eines Büros anzusehen sind, das die „Hauskapellen" weiter vermietet, oder des Kapellmeisters, des ersten Geigers usw. Auch hier bedarf es der Prüfung im einzelnen.

δδ) Im **Zeitungsgewerbe** ist beim Verkauf der Zeitungen zu unterscheiden — abgesehen von dem Verkauf der Zeitungen durch den Verlag und seine Verkaufsstellen selbst — der Verkauf durch selbständige Zeitungsverkäufer und durch Angestellte. Angestellte sind die Zeitungsfrauen, die die abonnierten Zeitungen austragen. Selbständig sind die Unternehmer von Zeitungsverkaufsstellen (Kiosks usw.). Aber auch die Zeitungsverkäufer auf den Straßen können selbständig sein. Das ist dann der Fall, wenn der Zeitungsverkäufer die Exemplare vom Verlage zu einem ermäßigten Preise erhält, so daß ihm der gesamte Erlös zugute kommt (Weinbach S. 58); darauf, ob er das Risiko für die nicht verkauften Zeitungen trägt oder der Verleger sie zurücknimmt, wird es nicht ankommen (abweichend 1. A. S. 56 d); vgl. auch § 118 AusfBest. — Wegen der Annoncenexpeditionen, die unzweifelhaft selbständige Unternehmer sind und bei denen nur streitig sein kann, mit welchem Entgelt sie steuerpflichtig sind, s. unten zu § 8. — Ähnlich wie bei den Zeitungsverkäufern liegen die Verhältnisse beim **Theaterbillethandel.** Die hier üblichen Formen sind einmal die Übernahme sämtlicher Billetts oder einer bestimmten Gruppe durch einen Unternehmer, der dann das Risiko völlig selbständig trägt und umsatzsteuerpflichtig (mit dem ganzen vereinnahmten Entgelt) ist, die Verkäufe einzelner von dem Theaterunternehmer zum Kassenpreise erworbenen Billetts durch Händler, die sie ebenfalls selbständig und auf eigenes Risiko zu höheren Preisen weiterverkaufen, und die Betrauung selbständiger Gewerbetreibender (z. B. Wertheim, Invalidendank in Berlin), die als Vermittler tätig sind (die nicht verkauften Billetts gehen an die Theaterkasse zurück), also im Namen der Bühne verkaufen und nur mit ihren Verdiensten (Rabatten, Vorverkaufs-

gebühr) steuerpflichtig sind. — Die Theater- und Konzertgarderoben können entweder mit Angestellten der Bühne betriebene Nebentätigkeiten des Theaterunternehmens oder des Saalbesitzers sein oder sie sind verpachtet an selbständige Unternehmer (s. oben γγ).

d) Selbständigkeit und gesetzliche Regelung unter behördlicher Beaufsichtigung der Tätigkeit stehen keineswegs im Widerspruch miteinander. Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer gezwungen ist, einen bestimmten Stoff gegen behördlich festgesetzte Preise abzunehmen und ihn an nachgewiesene Abnehmer wieder zu veräußern.

α) Behördliche Regelungen wurden weiter oben zu b, *β* (S. 147) erwähnt, sei es, daß bestimmte Zulassungen erfolgen, sei es, daß ständige Aufsicht besteht. Diese Umstände nehmen insbes. den Rechtsanwälten, Ärzten, Hebammen nichts von ihrer Selbständigkeit. Ähnlich liegt es bei dem Bahnhofrestaurant, für das die Preise vom Eisenbahnfiskus festgesetzt sind (vgl. für die pr. GewSt. OVG. v. 29. Okt. 1908 i. St. Bd. 13 S. 362; für die Speisewagenunternehmung ist ebenso zu entscheiden) oder für die bahnamtlich zugelassenen Rollfuhrunternehmer (RFM. v. 9. Aug. 1919, Amtl. Mitt. S. 324).

β) Solche behördliche Regelung und Aufsicht liegt besonders häufig in der **Kriegswirtschaft** und der nach dem Kriege fortgesetzten **Zwangswirtschaft** vor. Rechtlich ist aber für die subjektive Selbständigkeit stets darauf abzustellen, ob eigene Handlungsfähigkeit, wenn auch in beschränktem Grade, erhalten bleibt. Daß die Kriegsgesellschaften selbständig sind, folgt schon aus ihrer Rechtsform. Aber auch die Einzelgewerbetreibenden, die als Aufkäufer und Verteiler tätig sind, sind, wie schon zu c, *γ* (S. 150) erwähnt wurde, selbständig. Es bleibt ihnen noch die Möglichkeit zu eigener Initiative: je mehr Kunden sie durch die Art ihrer Geschäftsgebahrung anziehen, desto mehr verdienen sie (vgl. z. B. für Viehaufkäufer RFH. 2. S. v. 2. April 1919, Amtl. Mitt. S. 171; für Fleischer, die Fleisch vom Kommunalverband erhalten, RFH. 2. S. v. 23. April 1919, Amtl. Mitt. S. 173; für eine Fleischerinnung, die vom Kommunalverband Fleisch abnimmt und an die Fleischer verteilt, RFH. 2. S. v. 22. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 411; für den Großhändler, der für die Stadt Kartoffeln weitergibt, RFH. 2. S. v. 23. Dez. 1919, RStBl. 1920 S. 156; für den Müller, der Kleie aus von der Reichsgetreidestelle ihm zugewiesenen Getreide an die Bezugsvereinigung der deutschen Landwirte weitergibt, RG. 7. ZS. v. 17. Dez. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 50; für den Kommissionär eines Kriegswirtschaftsamtes, RFH. 2. S. v. 24. Sept. 1919, Amtl. Mitt. S. 342. Vgl. ferner die Rundschreiben des RSchA. v. 24. Okt. und 9. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 120 u. 124, sowie Weinbach, „Die Umsatzsteuer des Zwischenhandels", Berlin 1919. Vgl. ferner württ. VGH. v. 20. Nov. 1918 (DStBl. Bd. 2, 1919, S. 111) über die Selbständigkeit eines Aufkäufers einer Fleischversorgungsstelle. Die Entscheidungen und Erlasse betreffen z. T. das WUStG., treffen aber auch für die USt. zu; wegen der Frage, welches Entgelt der Besteuerung zugrunde zu legen ist — ob der volle vereinnahmte Verkaufspreis oder nur die Provision — vgl. unten zu § 8; s. auch § 7, nach dem vielfach die Steuerpflicht wegfällt. Auch die Bindung an Höchstpreise ändert nichts an der Selbständigkeit des Händlers mit rationierten Gegenständen (vgl. RFM. v. 9. März 1920, RStBl. S. 209; weiteres über die Höchstpreise zu § 12).

3. Die Frage der objektiven Selbständigkeit.

Hauptsächlich das pr. OVG. hat neben das Erfordernis der subjektiven Selbständigkeit noch dasjenige der **objektiven Selbständigkeit** gestellt. Es verneint das Vorliegen eines Gewerbes selbst bei subjektiver Selbständigkeit, wenn

die gewerbliche Tätigkeit nicht zu einer in sich abgeschlossenen für sich bestehenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgestaltet ist, der Betrieb vielmehr wirtschaftlich nur als ein Teil eines fremden Gewerbes erscheint (vgl. Fuisting S. 14f., Fuisting-Strutz S. 30, OVG. v. 6. Febr. 1901 i. St. Bd. 9 S. 128, v. 23. Mai 1910, PrVBl. Bd. 35 S. 385; v. 12. Juni 1917 Bd. 73 S. 169; vgl. auch OVG. v. 31. Mai 1902 i. St. Bd. 10 S. 391; v. 1. Juni 1910 i. St. Bd. 15 S. 219; v. 23. Okt. 1912 i. St. Bd. 16 S. 244; v. 7. Jan. 1919 DStZ. Bd. 8, 1919, S. 56. Ähnlich bad. VerwGH. JW. 1917 S. 623). Die Entscheidungen beziehen sich sämtlich darauf, daß eine nicht physische Person (A.-G., G. m. b. H.) als Organ einer andern meist ebenfalls nicht physischen Person angesehen wird. Diese Rechtsprechung, die von den Staatssteuersenaten des OVG. getragen wird, ist scheinbar noch nicht zum vollen Abschluß gekommen und wird auch von den Gemeindesteuersenaten des pr. OVG. nicht geteilt, die vielmehr der Gemeinde, in der eine juristische Person einen Sitz oder eine Betriebsstätte (Betriebsart bei der GewSt.) hat, einen Steueranspruch auch dann geben, wenn die juristische Person nur als Organ einer andern anzusehen ist (vgl. OVG., PrVerwBl. Bd. 34 S. 714; PrVerwBl. Bd. 35 S. 680 Nr. 47; PrVerwBl. Bd. 38 S. 426 Nr. 17; ferner v. 28. Juni 1917 II C 283/16, v. 14. Mai 1918, VI C 103/17, beide bei Schlutius „Rechtsprechung des OVG. auf dem Gebiete der Gemeindeeinkommensteuer" S. 127). Es ist freilich m. E. zweifelhaft, ob mit dieser „objektiven" Selbständigkeit tatsächlich ein neues Begriffsmerkmal geschaffen wird, oder ob es sich nicht bloß um eine Übertragung der Frage nach der subjektiven Selbständigkeit auf das Gebiet der juristischen Personen handelt: nach dem bürgerlichen Recht können sie sich nicht in ein Dienstverhältnis zu einem andern begeben, weil es sich dabei um eine rein persönliche Angelegenheit handelt, wirtschaftlich ist aber die Einfügung in den Organismus eines anderen Unternehmens ebenso denkbar zwischen juristischen wie zwischen physischen Personen. In Betracht kommen die bei großen Industrien häufigen Fälle, daß ein Unternehmen bestimmte Betriebe juristisch selbständig läßt (wenn sie z. B. erworben sind) oder so ausgestaltet, aber über Produktion und Verkauf in jeder Weise bestimmt (z. B. ein Berg- und Hüttenunternehmen betreibt einzelne Gruben in der Form der Gewerkschaft, besitzt alle Anteile und nimmt die gesamte Produktion für von ihm bestimmte Preise für ihre Hütte ab), weiter um die Fälle der Mutter- und Tochtergesellschaft, der Ober- und Unterfirmen, wenn z. B. ein Großunternehmen für bestimmte Bezirke die Verkaufsstellen aus irgendwelchem Grunde zu selbständigen G. m. b. H. ausgestaltet, ferner um die Verkaufssyndikate, die mehrere Unternehmen zum Vertrieb der Produkte gründen (dabei ist nicht recht einzusehen, warum das OVG. — Bd. 11 S. 384 einerseits, S. 460 andererseits — nur dann ein Verkaufssyndikat als Organ der einzelnen Gesellschafter ansieht, wenn das Syndikat im Namen der einzelnen Gesellschafter verkauft, ihr gemeinschaftlicher Bevollmächtigter ist und nicht auch dann, wenn es im eigenen Namen verkauft: auch dann können sie lediglich Verrechnungsstelle der Mehrheit von Unternehmen sein). Es kann dahingestellt bleiben, ob die ganze Lehre für das direkte Steuerrecht entwicklungsfähig ist, nicht selten werden für die Annahme eines einheitlichen Betriebs trotz Zerlegung in mehrere selbständige juristische Gebilde auch Erwägungen i. S. des § 5 AO. sprechen, da durch die Zerlegung Progressionen vermieden werden können. Solche Erwägungen scheiden für die USt. ganz aus. [Ich halte es auch im allgemeinen nicht für angängig, darin etwa einen Mißbrauch nach § 5 AO. zu erblicken, daß ein bisher einheitliches Unternehmen seine Kleinhandelsgeschäfte rechtlich verselbständigt, um die Luxussteuer von den hergestellten und vertriebenen Luxusgegenständen nicht von dem hohen Kleinhandelspreis zahlen zu müssen;

vgl. darüber unten zu § 15.] M. E. muß für die USt. an der Selbständigkeit jeder juristischen Person (oder ihr ähnlichen Gesellschaft) festgehalten werden. Für sie besteht rechtlich eben nicht die Möglichkeit eines dauernden Dienstverhältnisses, vielmehr können die Rechtsbeziehungen zwischen ihr und anderen Personen nur die Form von Kauf und Verkauf, Werkverträgen oder Gesellschaftsverhältnissen annehmen. Die USt. ist eine indirekte Steuer auf solche, Dritten gegenüber sich abspielende Rechtsvorgänge; wo diese vorliegen und auf eine rechtlich selbständige Persönlichkeit zurückzuführen sind, muß die Umsatzsteuer einsetzen. Wie hier auch C. Becher, DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 310. Das gilt auch dann, wenn die Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft buchmäßig wie eine Filiale behandelt. (So auch Weinbach S. 60/61.) Danach ist der Versuch von Isay, DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 61, die Syndikate als bloße Organe der Mitglieder anzusehen, abzulehnen (vgl. Popitz, JW. Bd. 48, 1919, S. 788f.), vielmehr ist sowohl das Mitgliedswerk wie das Syndikat, jedes für seine Umsätze, umsatzsteuerpflichtig (vgl. auch § 5 und wegen des Steuermaßstabs vgl. zu § 8). Ebenso muß eine Gesellschaft zahlen, auch wenn sie lediglich an eine Tochtergesellschaft Waren liefert, die diese unverändert weitergibt, und die Tochtergesellschaft muß für diese Weitergabe USt. zahlen, die Hauptgesellschaft kann sich nicht etwa die Umsätze der Tochtergesellschaft zurechnen und die Lieferung an die Tochtergesellschaft als steuerfreien Innenvorgang ansehen. Der RFM. hat es in Einzelfällen übrigens auch abgelehnt, eine solche Berechnung etwa auf Grund des § 108 Abs. 1 AO. (Billigkeitserlaß) zuzugestehen.

III. Das Begriffsmerkmal der Tätigkeitsabsicht.

1. Tätigkeit ist nicht einfach gleich Kraftäußerung, sondern dem Wort wohnt die Bedeutung des **bewußten Arbeitens** inne (vgl. Karl Elster, „Was ist Arbeit", Conrads Jahrb. Bd. 112, 1919, S. 609, bes. S. 621). Auch der Begriff „Unternehmer" bezeichnet eine Willensrichtung. Es bedarf der Absicht, bestimmte Tätigkeiten auszuüben. Beim Begriff Unternehmer wird aber offenbar diese Tätigkeit vom Standpunkt der Persönlichkeit des Unternehmers aus als eine Einheit betrachtet, die für den Unternehmer eine Aufgabe darstellt, die er mit den Leistungen verwirklichen will. Es bedarf also eines **Planes,** der über den Entschluß zu den einzelnen Tätigkeiten hinausgeht. Beim Begriff des Gewerbes im Sinne des Gewerberechts wird als Inhalt dieses Plans die Erwerbsabsicht, die Absicht, sein Vermögen zu vergrößern, Gewinne zu erzielen, hingestellt. Schon die oben (I S. 139) behandelte Entstehungsgeschichte zeigt deutlich, daß die Einstellung auf Erwerb für den Begriff der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit nicht in Betracht kommt. Das ergibt sich im neuen UStG. auch aus der Aufnahme des Wortes „beruflich" neben „gewerblich". Es handelt sich dabei darum, die freien Berufe in die USt. einzubeziehen. Auch diese können zweifellos auf Erwerb gerichtet sein und sind es unter den jetzigen sozialen Verhältnissen auch fast durchweg. Aber bei der Gedankenrichtung dessen, der einen freien Beruf ergreift, ist nicht der Erwerb der Kernpunkt des Entschlusses. Die soziale Anschauung erblickt in ihnen auch heute noch in erster Linie Tätigkeiten, die mit den Mitteln von Kunst und Wissenschaft geübt werden und einen ausgeprägten individuellen Charakter aufweisen. (Näheres darüber s. unten V, 2e S. 174.) Aber ganz abgesehen von der Frage der freien Berufe muß bei der gewerblichen Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts der Erwerb als Ziel des Unternehmens ausscheiden und schied schon im Warenumsatzstempelrecht und nach dem alten UStG. aus, obgleich beide nur

von Gewerbe und gewerblicher Tätigkeit sprachen. Es ergibt sich das, wenn man das Wesen der USt. betrachtet. Wie in der Einleitung (2. Kap., bes. S. 35) eingehend dargelegt ist, handelt es sich nicht um eine Gewerbesteuer. Nicht das ist Ausgangspunkt der Besteuerung, daß jemand Kapital und Arbeit vereinigt, um Erträge zu erzielen, sondern die Tatsache, daß Leistungen dargeboten und angenommen werden; das Bedürfnis des Käufers oder des sonstigen nach Leistungen Nachfragenden soll erfaßt werden. Vom Gesichtspunkt des Verbrauchers aus, muß aber die vom Leistenden befolgte Absicht gleichgültig sein, für ihn kommt es nur darauf an, daß er die Leistung haben will und dafür zu zahlen hat. Wenn jemand für seinen Haushalt Kartoffeln, Gemüse, Obst kauft, so ist es für ihn ohne Belang, ob der Landwirt, der sie ihm verkauft, Gewinn erzielen will oder ob der landwirtschaftliche Betrieb vielleicht lediglich dazu bestimmt ist, für Fürsorgezöglinge Arbeit zu schaffen oder ob es sich um eine wissenschaftliche Versuchsanstalt handelt. Ebenso ist es für den, der ein Konzert besucht, ein Buch kauft, wirtschaftlich ohne Belang, ob der Konzertgeber, der Schriftsteller aus den Überschüssen sein Leben fristen, sein Vermögen vermehren will, oder ob er lediglich dem Streben folgt, Kunst und Wissenschaft zu pflegen, und die Überschüsse etwa einem wohltätigen Unternehmen überweist. Dasselbe gilt etwa für den, der von einer Überlandzentrale elektrischen Strom bezieht, auch wenn das Werk nur mit staatlichen oder sonstigen öffentlichen Zuschüssen gebaut ist und nach Lage der Verhältnisse niemals Überschüsse erzielen kann, etwa erzielte statutenmäßig stets zur Ermäßigung der Tarife zu verwenden hat.

Es ist also festzuhalten, daß zur gewerblichen und beruflichen Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts die **Absicht der Gewinnerzielung nicht begriffsnotwendig** ist. Davon ist bei den Beratungen beider UStG. ausgegangen worden (vgl. Ber. 1918 S. 4315, Begr. 1919 S. 34, Ber. 1919 S. 48). Die Notwendigkeit der Gewinnabsicht wird nunmehr im neuen UStG. in § 1 Nr. 1 Satz 3 ausdrücklich abgelehnt; im übrigen ist das gleiche auch insofern unmittelbar aus dem Gesetz zu schließen, als andernfalls die Vorschrift in § 3 Nr. 3 über die Befreiung gemeinnütziger und wohltätiger Unternehmen durch besondere Anerkennung nicht erforderlich gewesen wäre. Im übrigen war der Ausschluß des Begriffsmerkmals der Gewinnabsicht bereits für das WUStG., auch vom RG., anerkannt (vgl. die Zitate oben zu I, 2 S. 139). Für die alte USt. hat sich das Schrifttum fast einhellig zu dieser Auffassung bekannt. (C. Becher S. 14, Kloß S. 6, Lindemann S. 10, Marcuse S. 8, Weinbach S. 50/51; a. A. nur Hirschfeld S. 15.) Die Praxis ist dem gefolgt (vgl. z. B. RFM. v. 1. April 1919, Amtl. Mitt. S. 140, über die Steuerpflicht der von den Offizieren gemeinsam betriebenen Kasinos; RSchA. v. 10. Okt. 1917, Amtl. Mitt. S. 161, und RFM. v. 25. April 1919, Amtl. Mitt. S. 143, über die Steuerpflicht der Veräußerungen der in Strafanstalten hergestellten Gegenstände; vgl. dazu D V 3, S. 208; RFM. v. 12. März und 23. Aug. 1919, Amtl. Mitt. S. 144 u. 360, über die zur Pflege der Kunst betriebenen Staatstheater; vgl. dazu unten zu § 3 Nr. 3 S. 295 γ). Dem hat sich auch der RFH. angeschlossen: vgl. das Gutachten RFH. 2. S. v. 7. Febr. 1919 Bd. 1 S. 12, Amtl. Mitt. S. 99, bes. S. 101: „Der Grund, warum das UStG. von dem Erfordernis dauernder Gewinnerzielung absieht, ist der, daß das Gesetz es auf den Steuerpflichtigen überhaupt nicht als den eigentlichen Steuerträger abgesehen hat... Die USt. will keine EinkSt. und keine GewSt. sein..." In der Entscheidung v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 388) heißt es: „Welches immer die Ziele eines Unternehmens sein mögen, für seine Umsatzsteuerpflicht kommt es lediglich darauf an, ob es ... daraus entgeltliche Lieferungen und Leistungen bewirkt." (Die Entscheidung betrifft den vom Staat herausgegebenen Reichs- und preußischen Staatsanzeiger; vgl. auch unten zu § 3 S. 284 IV.) Wiederholt beschränkt

sich der RFH. darauf, festzustellen, daß es zur Begründung der Umsatzsteuerpflicht im wesentlichen nichts weiter bedarf, als einer selbständigen, in entgeltlichen Lieferungen und Leistungen bestehenden Tätigkeit (unter Ausschaltung der — jetzt einbezogenen — freien Berufe); so die beiden Entscheidungen 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 129 u. 141, Amtl. Mitt. 323 u. 325, betr. Bücherrevisoren und Verpachtung hergerichteter Räume für Lichtspieltheater), ferner v. 31. März 1920 (RStBl. S. 298 betr. den landwirtschaftlichen Betrieb einer Heilanstalt), v. 8. April 1920 (Bd. 2 S. 228, RStBl. S. 297, betr. die nur für die Mitglieder bestimmte Auskunftserteilung eines Vereins). In einem — auf das WUStG. bezüglichen, aber insoweit auch für die USt. zutreffenden — Erkenntnis des RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 128; vgl. auch v. 21. Mai 1919 Bd. 1 S. 66, Amtl. Mitt. 236 und dazu Heß, JW. Bd. 48, 1919, S. 1010) wird hervorgehoben, daß grundsätzlich auch wohltätige Unternehmen umsatzsteuerpflichtig sind. Daß allerdings gerade bei gemeinnützigen und wohltätigen Unternehmen, wenigstens soweit die Leistungen unmittelbar dem Verbraucher als gemeinnützig und wohltätig zugute kommen (nicht soweit sie nur mittelbar den Wohlfahrtszwecken dienen, unmittelbar dagegen der Geldbeschaffung), auch der Steuerträger, der Verbraucher in seiner Stellung als Nachfragender nach Leistungen bestimmter Art berührt wird, führt zu einer besonderen Behandlung der gemeinnützigen und wohltätigen Unternehmen, die sich in § 3 Nr. 3 findet (vgl. dazu unten S. 289 ff.).

2. a) Scheidet aber danach die Erwerbsabsicht als Charakteristikum der Unternehmeraufgabe aus, ist es vielmehr gleichgültig, welche Tendenz verfolgt wird, so bleibt nur eine negative Abgrenzung übrig. Sie geht dahin, daß der Plan des Unternehmens die Sphäre des Eigenlebens überschreiten muß. Der Unternehmer muß seine Aufgabe darin sehen, **Dritten gegenüber** wirtschaftlich auswertbare Beziehungen zu suchen und auszunutzen. Es scheiden damit die Vorgänge der Hauswirtschaft, die Eigenproduktion aus. Die lediglich auf die Erhaltung der eigenen Person und der Familie als Konsumenten gerichtete Tätigkeit ist keine gewerbliche oder berufliche. Daraus folgt, daß, soweit das Privatleben, die Hauswirtschaft vereinzelt zu Leistungen Dritten gegenüber Anlaß gibt (z. B. beim gelegentlichen Verkauf an Altmaterialien oder überflüssigem Hausrat), noch keine gewerbliche Tätigkeit entsteht.

b) Innerhalb des Eigenlebens bleibt auch derjenige, der nur sein Eigen nutzt, nur Betätigungen vornimmt, die im Einsammeln seiner Nutzungen, in der Erhaltung des Eigentums bestehen. Wer lediglich auf seinem Lande für sich und seine Familie landwirtschaftliche Erzeugnisse erntet, übt keine Tätigkeit aus [auch § 1 Nr. 2 gilt für ihn nicht, denn nur der Eigenverbrauch neben gewerblicher Tätigkeit ist steuerpflichtig; vgl. unten zu D S. 206]. Ebenso liegt es, wenn jemand sein Geld lediglich anlegt oder seine Wohnung imstandhält. Im übrigen tritt aber, soweit nicht andere Begriffsmerkmale fehlen (besonders das der Nachhaltigkeit kommt in Betracht, s. unten IV, 2 S. 163), die Steuerpflicht ein, sobald [entgeltliche] Betätigungen Dritten gegenüber eintreten. Unverwendbar ist für die Auffindung der Grenze die Rechtsprechung des pr. OVG. zur GewSt. und zur pr. EinkSt. Diese ist dadurch beeinflußt, daß es sich darum handelte, Einkommen bestimmten Quellen zuzuweisen und daß vor allem neben dem Gewerbe selbständig das Einkommen aus Grundbesitz stand, bei dem nicht von der Betätigung und dem Betrieb, sondern von dem Besitz und der Nutzung ausgegangen wird; das OVG. verneint daher Einkommen aus Gewerbe, sobald eine Grundbesitznutzung vorliegt, ohne zu prüfen, ob dieses Einkommen durch eine formelle der gewerblichen ähnliche Nutzung gewonnen wird (vgl. Fuisting S. 18 f.). Für die Umsatzsteuer kommt diese Grenzziehung nicht in Betracht. Es ist daher eine

gewerbliche Tätigkeit bereits gegeben, wenn jemand seinen Grundbesitz dadurch nutzt, daß er fortdauernd Wohnungen und Land vermietet und verpachtet: es handelt sich um Leistungen Dritten gegenüber und die für das Vermieten der Wohnungen und die dazu erforderliche Erhaltung und Instandsetzung des Hauses entstehende Arbeitsaufwendung wird den Begriff der Nachhaltigkeit erfüllen. (Anders für das pr. Gewerbesteuerrecht OVG. i. St. Bd. 3 S. 287; Bd. 5 S. 432, anders auch für die strafverschärfende Vorschrift des § 230 Abs. 3 StGB. das RG. v. 4. Mai 1897 Bd. 30 S. 106 und v. 16. Juni 1899 JurW. 1900 S. 121, wo in der Verwaltung des eignen Miethauses ein Gewerbe nur erblickt wird, wenn eine anderweite auf Erwerb gerichtete Tätigkeit noch hinzutritt). Dasselbe liegt vor, wenn jemand nicht bloß sein Geld in Hypotheken und Wertpapieren anlegt, sondern sein Vermögen in der Weise verwaltet, daß er ständig ausleiht und sich an Geschäften beteiligt. In beiden Fällen ist die Feststellung, daß hier eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, zunächst nur theoretisch, da das Verpachten und Vermieten von Grundstücken und die Umsätze von Geld usw. nach § 2 Nr. 4 und Nr. 2 ausdrücklich befreit sind. Die begriffliche Klärung erhält aber sofort praktische Bedeutung, wenn es sich um eingerichtete Räume handelt, deren Vermietung und Verpachtung nicht auch unter § 2 Nr. 4 fällt. Der RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 141, Amtl. Mitt. S. 325) hat denn auch mit Recht ausgesprochen, daß jemand, der Räume für einen Lichtspielbetrieb einrichtet und diese Räume durch Verpachtung nutzt, eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts ausübt. (Vgl. die aus der Abgrenzung zur Grundstücksnutzung erklärliche abweichende Entscheidung des pr. OVG. i. St. Bd. 6 S. 321 wegen Vermietung eines Theaters.) Ebenso, wer Kühlräume herrichtet und vermietet (RFH. 2. S. v. 21. Mai 1920, Bd. 3 S. 1, RStBl. S. 358). Dasselbe gilt auch bei allen den Personen, die möblierte Zimmer (nachhaltig. s. unten S. 163) vermieten usw.

Im übrigen spielt, wie schon erwähnt, in die Abgrenzung zwischen Eigenleben und gewerblicher Tätigkeit stark die Frage der Nachhaltigkeit hinein: vor allem wie weit die landwirtschaftliche und gärtnerische Tätigkeit die Grenze der Eigenproduktion überschreitet (gelegentliche Verkäufe, Notverkäufe), s. darüber unten IV, 2 S. 163.

c) In gewissem Sinne kann man beim Staat und bei sonstigen öffentlichen Verbänden auch eine Sphäre des Eigenlebens von sonstigen staatlichen und gemeindlichen Betätigungen abgrenzen. Sieht man beim physischen Menschen das Eigenleben in dem, was jemand zu seiner und seiner Familie Erhaltung vornimmt, so mag man beim Staat usw. die Betätigung der öffentlichen Gewalt als das zum Bestehen des Staates begrifflich Notwendige aus seiner Gesamttätigkeit ausscheiden und wird erst von einer gewerblichen Tätigkeit sprechen können, wenn der Staat und die öffentlichen Verbände sich auf andere Gebiete begeben. Von dieser Unterscheidung der Tätigkeitsgebiete der Träger der öffentlichen Gewalt wird noch weiter unten näher zu handeln sein (vgl. unten zu V, 2 g S. 181).

3. Mit dieser lediglich negativen Abgrenzung der Aufgabe des Unternehmers von dem Eigenleben der Rechtspersönlichkeit ist vor allem abgelehnt, daß die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit begrifflich eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen müsse, wie für das Gewerbe- und Einkommensteuerrecht und z. T. auch (Düringer-Hachenburg Bd. I S. 104, a. A. Staub Bd. I S. 32 Anm. 12) für den Gewerbebegriff des Handelsrechts angenommen wird. Das Gesetz selbst lehnt diese Einschränkung ab, indem in § 1 Nr. 1 Satz 3 ausdrücklich gesagt ist, die Steuerpflicht werde nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft

nur an die eigenen Mitglieder liefern. Damit ist also, übrigens in Anschluß an § 76 Abs. 2 WUStG., im neuen Gesetz klar festgestellt, daß auch eine Tätigkeit genügt, die zwar Dritten gegenüber erfolgt, aber nur eines geschlossenen Kreises wegen: bei der pr. GewSt. (vgl. Strutz S. 18) sind Genossenschaften und Vereine, die ausschließlich die eigenen Bedürfnisse der Mitglieder versorgen, frei. Was nach § 1 Nr. 1 Satz 3 für die Genossenschaften, die nur an eigene Mitglieder liefern (Kasinovereine), gelten soll, muß entsprechend auch auf Vereine angewendet werden, die nur an eigene Mitglieder Leistungen ausführen, z. B. gegen eine Gebühr ihren Mitgliedern Auskunft erteilen (so auch RFH. 2. S. v. 8. April 1920, Bd. 2 S. 228, RStBl. S. 297). Über die ebenfalls mit dem abzulehnenden Erfordernis der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zusammenhängenden Frage der objektiven Selbständigkeit s. oben II, 3 S. 156.

4. Der Plan des Unternehmers muß zur **Ausführung** kommen, wenn eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vorliegen soll. Es müssen sich also dem Plan, der Aufgabe entsprechende Tätigkeiten abspielen. Den Inbegriff dieser Tätigkeiten (über die noch zu handeln ist) kann man einen **Betrieb** nennen. Man kann daneben auch von einer Verwaltung sprechen, wenn man das Wort Betrieb auf Erwerbstätigkeiten beschränken will — was m. E. sprachlich nicht nötig ist — und mit Jellinek „Recht des modernen Staates" Bd. I 2. A. S. 608 die Befriedigung geistiger und wirtschaftlicher Interessen in nicht ausschließlich selbstnütziger Weise als Verwalten bezeichnen will (vgl. auch Amtl. Anleit. zur RVO. v. 26. April 1912 Nr. 41; § 9 des Betriebsrätegeś. v. 4. Febr. 1920 und Flatow, Komm. z. Betriebsrätegesetz 1920, S. 30). Dagegen ist nicht nötig, daß der Betrieb sich in einer dem Tätigwerdenden gehörigen wirtschaftlichen Einheit, in der Widmung von Kapital für die Tätigkeit ausprägt, daß ein **„Unternehmen"** oder eine **„Unternehmung"** vorliegt. Für das Handelsrecht fordert das z. B. Ehrenberg, „Handbuch des gesamten Handelsrechts" 2. Bd. (1918) S. 2, 16, 22. Geht man für die Umsatzsteuer stets davon aus, daß die Steuer von der Verbraucherseite zu betrachten ist, so ist, um einem von Ehrenberg gewählten Beispiel zu folgen, nicht einzusehen, warum der Offizier, der planmäßig und gegen Entgelt für eine Sektfirma Bestellungen sammelt, nicht ebenso steuerpflichtig sein soll, wie der offen als Agent oder Vermittler Auftretende. Das Aufstellen des Erfordernisses einer Unternehmung ist um so weniger vertretbar, als gerade der Krieg gelehrt hat, wie ohne jedes Kapital und ohne jede Veranstaltung, lediglich durch Tätigkeit (durch „Betrieb" und Betriebsamkeit) Geschäfte gemacht und Geld verdient werden kann. Der **Schieber** ist genau so umsatzsteuerpflichtig wie der reelle Kaufmann; er unterscheidet sich von dem nur dadurch, daß er die Öffentlichkeit flieht und erheblich schwerer zu fassen ist. § 128 Abs. 3 AusfBest. macht es den Umsatzsteuerämtern zur besonderen Pflicht, gerade auch die Schieber aufzusuchen. Das Zusammenarbeiten mit den Polizeibehörden und den zur Bekämpfung des Wuchers und der Preistreiberei befaßten Behörden (§ 129 AusfBest.), die durch Rundschreiben des RFM. vom 13. August 1920 III 19357 und des pr. JustM vom 21. Juni 1920 Ia 447 geregelte Auskunftspflicht der Gerichte über Rechtsstreitigkeiten, die auf die gewerbliche Tätigkeit nicht angemeldeter Personen schließen lassen, die Mithilfe der Fachverbände und Berufsvertretungen (§ 128 Abs. 5 AusfBest.) werden ermöglichen, daß durch die mangelnde Erfassung der Schieber die ordentlichen Gewerbetreibenden nicht geschädigt werden. Auf die Steuerpflicht der Angestellten und Arbeiter, die nebenbei eigene Geschäfte machen, wurde schon hingewiesen (s. oben II, 2 S. 144). Das gilt z. B. auch für einen Handlungsreisenden, der nebenbei Geschäfte auf eigene Rechnung macht. Ist somit das Erfordernis einer Unternehmung überhaupt abzulehnen, so gilt das selbstverständlich in noch höherem Maße von dem für das

Handelsrecht von Düringer-Hachenburg Bd. I S. 103 und auch von Ehrenberg a. a. O., S. 22 (vgl. auch RG. JW. Bd. 19, 1894, S. 46), aufgestellten, von Staub 10. A. Bd. I S. 30 allerdings abgelehnten Begriffsmerkmal, daß die gewerbliche Tätigkeit **nach außen hin erkennbar** sein müsse. Für die USt. ist keinerlei Öffentlichkeit, keine Betriebsstätte, kein Laden erforderlich. Auch die Anmeldung bei der Gemeindebehörde nach § 14 GewO. oder die Eintragung im Handelsregister braucht nicht erfolgt zu sein. Die in § 30 UStG. vorgesehene Anzeigepflicht ist selbstverständlich nur eine Hilfspflicht, ihre Erfüllung keine Voraussetzung der Steuerpflicht.

5. Nicht erforderlich ist ferner, daß sich die Tätigkeit zum **Berufe** steigert. Beruf ist die bewußte Dienstbarmachung aller Leistungskräfte für eine selbstbegrenzte Leistungssphäre (so Hellpach „Die Neuordnung der Welt", Voss. Ztg. v. 19. Okt. 1919 Nr. 533). Die Begriffsmerkmale sind im wesentlichen die gleichen wie für den Unternehmerbegriff, aber mit der Ausnahme, daß es sich beim Beruf um die Einstellung aller Leistungskräfte für ein Ziel handelt, während es für den Tätigkeitsbegriff des UStG. auf die Intensität nicht ankommt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit in diesem Sinne liegt auch bei jeder Nebentätigkeit vor, wenn sie nur nachhaltig betrieben wird. Der Tätige kann im übrigen seine Kraft für ganz andere Zwecke, z. B. als Beamter oder als Politiker einsetzen.

IV. Das Begriffsmerkmal der Tätigkeit.

1. Erfordernis der Arbeit.

a) Der Begriff der Tätigkeit setzt **Arbeit** voraus. Arbeit ist ein Grundbegriff der Volkswirtschaftslehre. Ein tieferes Eindringen in die Entwicklung des Begriffs, die übrigens in der volkswirtschaftlichen und philosophischen Literatur recht umstritten ist (vgl. Karl Elster, „Was ist Arbeit?", Conr. Jahrb. Bd. 112, 1919, S. 609) führt zu keiner für die Auslegung des Gesetzes nutzbaren Erkenntnis. Es genügt hier hervorzuheben, daß die Einsetzung körperlicher oder geistiger Kraft zum Begriffe der Arbeit gehört. Die geistige Kraftäußerung kann auch in einem überlegten Verhalten bestehen, das andere Arbeit erspart. Im einzelnen betrachtet, wird sich die Arbeit in bestimmten Wirkungen (wozu ja auch Unterlassungen gehören können) verkörpern, so daß auf Einzelheiten bei Erörterung des Leistungsbegriffs eingegangen werden kann.

b) Da die gewerbliche Tätigkeit, wie bereits dargelegt, Dritten gegenüber erfolgen muß, ist die bloße Nutzung des Eigentums nicht als Arbeit i. S. des UStG. anzusehen. Wer Coupons schneidet, arbeitet nicht. Streng genommen ist freilich auch die bloße Nutzung nicht ohne gewisse Kraftäußerung möglich und die Nutzung z. B. eines Kartoffelfeldes erfordert sogar starke Arbeit. Hier spielt aber die bereits behandelte Frage der Abgrenzung des Aufgabenkreises, der zu einer gewerblichen Tätigkeit gehören kann, hinein und es scheiden die Arbeitsbetätigungen aus, die nicht zu Beziehungen Dritten gegenüber führen. Vgl. darüber oben II, 2 S. 144.

2. Nachhaltigkeit.

Die Nachhaltigkeit ist eines der wesentlichsten Begriffsmerkmale der gewerblichen Tätigkeit. Aus der Betrachtung der Tätigkeit als bewußter Arbeitsbetätigung ergibt sich bereits, daß eine einmalige Arbeitshandlung nicht ausreicht, vielmehr ist (objektiv) eine Vielheit solcher Handlungen nötig und (subjektiv) müssen sie zu einer Einheit dadurch zusammen-

gefaßt sein, daß sie auf die vorher gefaßte Absicht des wiederholten Handelns zurückgehen. Das gleiche Erfordernis ist vom pr. OVG. für das Gewerbesteuerrecht aufgestellt worden. Für die USt. hat der RFH. 2. S. bereits in dem ersten Gutachten dazu v. 7. Febr. 1919, Bd. 1 B S. 12, Amtl. Mitt. S. 99, 102) aus dem Worte „ausüben" (jetzt in § 1 Nr. 1) gefolgert, daß die Tätigkeit „auf die Dauer berechnet" sein muß, daß sich die Person „auf eine fortgesetzte Geschäftstätigkeit eingerichtet hat".

a) Eine einmalige Handlung stellt noch keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dar. Wer Fuhrwerk nur zum eigenen Bedarf hält, aber einmal seinen Wagen gegen Bezahlung einem anderen leiht, wer sein Reitpferd verkauft, treibt noch kein Lohnfuhrgewerbe und ist noch kein Pferdehändler. Wer einmal einen Aufsatz in eine Zeitung schickt, ist noch kein Schriftsteller. Ein Unternehmer, der, um jemand auszuhelfen, ein Gerät gegen Entgelt überläßt (vgl. OVG. v. 21. Dez. 1911 bei Strutz S. 25), treibt kein Gewerbe.

b) Das Gewerbe kommt auch noch nicht zustande durch jede Wiederholung, sofern die Wiederholung gelegentlich bleibt. Die Gelegentlichkeit liegt darin, daß die Tätigkeit aus äußeren Umständen entsteht, ohne daß eine Absicht der Wiederholung vorliegt.

c) Aus der Gelegenheit kann eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Ein Landwirt findet durch einen Zufall auf seinem Grund Sand und verkauft ihn nun bis zur Ausnutzung der Fundstelle. Bei einem Streik nimmt ein Wagen Fahrgäste zunächst mehr aus Gefälligkeit mit: er nutzt aber schließlich die Verdienstmöglichkeit aus. Wenn ein Landwirt in einem Kurort sich vornimmt, sein Fuhrwerk, wenn er es nicht braucht, auszuleihen, wenn sich eine „Gelegenheit" bietet, so liegt nicht mehr bloße Gelegenheit vor, sondern die Gelegenheit wird ausgenützt.

d) Die Dauer, auf die die Tätigkeit gerichtet ist, braucht nicht unbegrenzt zu sein. Vielmehr kann sich die Absicht, tätig zu sein, auf eine ganz bestimmte Gelegenheit von vornherein begrenzter Zeitdauer abstellen und damit eine gewerbliche Tätigkeit gegeben sein. Die „Gelegentlichkeit" hört aber auf, sobald die Gelegenheit nicht eine auch subjektiv lediglich durch sie veranlaßte Handlung hervorruft, sondern zu einem bestimmten „Verhalten" führt. Jemand eröffnet eine Kantine für die Dauer eines Eisenbahnbaues, ein Restaurant für die Dauer einer Ausstellung, schenkt Wein aus für die Dauer eines Festes (vgl. pr. OTrib. v. 2. März 1871 MinBl. S. 151), baut und vermietet eine Tribüne für einen Einzug (a. A. für den Gewerbebegriff des HGB. Ehrenberg Handbuch des gesamten Handelsrechts Bd. 2, 1918, S. 21.) Der Fall des Lohnfuhrwerks für die Dauer des Streiks wurde schon erwähnt. Ebenso die Begrenzung der Dauer durch die Ausnutzungsmöglichkeit bei Sand, Ziegelerde; ähnlich liegt es beim Verkauf von Eis, das auf dem eigenen zugefrorenen Teich gewonnen wird (wenn OVG. v. 17. Febr. 1898 i. St. Bd. 6 S. 398 fordert, daß der Verkauf nicht sofort erfolgen dürfe, sondern erst nach Beginn der warmen Jahreszeit und dafür eine verwahrende Tätigkeit hinzutreten müsse, so erklärt sich das wieder aus der Abgrenzung von der Nutzung des Grundvermögens). In allen solchen Fällen ist zwar keine unbegrenzte Dauer gegeben, aber es werden Handlungen fortgesetzt, solange die Voraussetzungen dafür gegeben sind und die Handlungen beruhen auf einem einheitlichen Entschlusse über einen Plan, das Aufstellen einer Aufgabe.

e) Auch eine einmalige Leistung kann sich als Ausfluß einer gewerblichen Tätigkeit darstellen, obgleich diese Tätigkeit im übrigen nach der Art des Betriebes nicht zu Leistungen der betreffenden Art zu führen pflegt, sofern sie doch aus der Einheit der gewerblichen Tätigkeit ihren Ausgangspunkt nimmt. Es kann jemand Viehwirtschaft treiben, ohne im allgemeinen Vieh zu verkaufen.

Die gewerbliche Tätigkeit äußert sich im Verkauf von Milch, oder das Vieh dient der Düngererzeugung und die gewerbliche Tätigkeit führt nach außen hin lediglich zu Getreideverkäufen. In solchem Falle ist aber doch ein stattfindender Viehverkauf, auch wenn er nur einmal vorkommt, nicht „gelegentlich", er hängt vielmehr mit der gewerblichen Tätigkeit zusammen und ist eine Folge des auf sie gerichteten Entschlusses, so daß er in die Reihe der sonstigen Leistungen einzustellen ist. Danach ist (entgegen der 1. A. S. 53 und entgegen der in den pr. Mitt. d. dir. St. Bd. 33 S. 46 für die Gewerbesteuer aufgestellten Ansicht) der Verkauf eines erkrankten oder notgeschlachteten Viehs innerhalb einer sonst nicht auf Viehverkauf abgestellten Landwirtschaft umsatzsteuerpflichtig, ebenso wie die Zwangsablieferung innerhalb der Zwangswirtschaft oder infolge der Beschlagnahme nach dem AusfGes. zum Friedensvertrag. (So Äußerung des Regierungsvertreters in der 2. Lesung StenBer. 1919 S. 4098, RFH. 2. S. v. 14. Jan. 1920, RStBl. S. 239, RFM. v. 13. Febr. 1920 III 3586 und öfter). Die Frage berührt sich mit der andern Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Leistung überhaupt innerhalb einer gewerblichen Tätigkeit liegt; s. darüber näheres unten C S. 196.

f) Daß auch in Handlungen, die sich in größeren Zeitabständen wiederholen, Nachhaltigkeit gesehen werden kann, zeigt der Fall der auf fünf Jahre erfolgenden Vermietung eingerichteter Räume für den Lichtspielbetrieb in RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 141, Amtl. Mitt. S. 325).

g) Besonders schwierig wird es zuweilen sein, zu entscheiden, wann der Entschluß nachhaltiger Tätigkeit vorliegt. Die Tätigkeit kann sich aus zunächst zusammenhanglosen gelegentlichen Handlungen entwickeln. Besonders bei den freien Berufstätigkeiten liegt diese Schwierigkeit vor. Wann ist jemand Schriftsteller? Offenbar noch nicht, wenn einmal ein Aufsatz in einer Zeitschrift Aufnahme findet, sondern erst dann, wenn Wiederholungen stattfinden und sich daraus der Schluß ziehen läßt, daß ein Wille auf schriftstellerische Betätigung vorliegt. Zweifelhaft ist, ob dem OVG. (v. 6. März 1893 i. St. Bd. 1 S. 239) darin beizutreten ist, daß ein einzelnes Werk, das jemand im Selbstverlag erscheinen läßt, noch kein Gewerbe begründe; daß jemand ein einzelnes Buch schreibt, kann ihn, wenn es sich um eine umfangreichere Leistung handelt, doch wohl schon zum Schriftsteller machen, sicher scheint mir aber der Fall zu d vorzuliegen, wenn er das Buch im Selbstverlag erscheinen läßt, damit also auf die Dauer, die sich aus der Zahl und dem Absatz der Exemplare ergibt, Bücher vertreibt.

3. Entgeltlichkeit.

Die Tätigkeit muß **entgeltlich** ausgeübt werden. Daß die Absicht der Gewinnerzielung nicht vorzuliegen braucht, wurde schon behandelt (oben zu III 1 S. 159). Es ist aber erforderlich, daß die Tätigkeit nicht umsonst erfolgt. Entgeltlichkeit liegt vor, wenn der Tätigkeit ein Gegenwert gegenübersteht. Da die Steuer an die einzelnen Leistungen anknüpft, so kommt es bei allen weiteren Fragen lediglich darauf an, ob der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht; die nähere Behandlung erfolgt bei § 8.

Hier ist lediglich noch hervorzuheben, daß sich die bisher behandelten Begriffsmerkmale auch auf die Entgeltlichkeit beziehen müssen, d. h. der Entschluß des Unternehmers muß nicht nur auf eine Betätigung gerichtet sein, sondern er muß auch die Absicht mit umfassen, die Betätigung nicht unentgeltlich auszuüben und nachhaltig Entgelte (nicht notwendig Gewinne) zu erzielen. Wer also eine wohltätige Stiftung errichtet hat, in der unentgeltlich bestimmte Bedarfsartikel abgegeben werden sollen, wird nicht steuerpflichtig, wenn nun einmal gelegentlich eine Bezahlung eingeht. Aber eine ursprünglich auf unentgeltliche Leistungen eingerichtete Unternehmung kann sich dazu entwickeln, daß sie nachhaltig auch

entgeltlich leistet: dann liegt insoweit gewerbliche Tätigkeit vor. So kann es besonders auch bei freier Berufsausübung sein. Jemand malt z. B., verwendet zunächst die Bilder lediglich zu Geschenken. Gelegentlich verkauft er ein Bild: die Steuerpflicht wird durch den einen Verkauf nicht herbeigeführt. Allmählich werden aber Ausstellungen, Verkaufsstellen beschickt: die entgeltliche Tätigkeit entwickelt sich.

4. Die Frage des Einflusses der Verbots- u. Sittenwidrigkeit.

Zu prüfen ist die Frage, ob auch eine Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig sein kann, **die der Rechtsordnung oder der Sittlichkeit zuwiderläuft.**

a) Es ist ein Satz, der allgemein aufgestellt zu werden pflegt, daß der Begriff des Gewerbes erlaubte und nicht sittenwidrige Tätigkeit voraussetze. Inwieweit diese Auffassung dem Gewerbepolizeirecht und dem Handelsrecht (für dieses ablehnend Staub I 10. A. S. 32) entspricht, kann dahin gestellt bleiben. Für das Steuerrecht, auf das sie ziemlich allgemein übertragen zu werden pflegt (vgl. für das Gewerbesteuerrecht Fuisting S. 18; Fernow S. 43; für das Einkommensteuerrecht Fuisting-Strutz Bd. I S. 558; für die USt. C. Becher S. 18 Anm. 17; Kloß S. 8 Anm. 10; auch 1. A. S. 54; a. A. allerdings Weinbach S. 47; Kullmann DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 147; Lurje RStR. Bd. 1, 1919/20, S. 30), muß der Grundsatz m. E. abgelehnt werden. Er entstammt den Begriffsbildungen des Zivilrechts, wo es sich darum handelt, ob es den „Idealen im Recht" (vgl. Kohler Arch. f. bürg. R. Bd. 5, 1891, S. 161) entspricht, wenn das Recht auch dem verbotswidrigen oder unsittlichen Rechtsgeschäft seinen Schutz angedeihen lassen soll. Wie Kullmann und Lurje m. E. mit Recht hervorheben, führt eine Übertragung dieses Gedankenganges auf das Steuerrecht zu einem der Natur und Aufgabe gerade des öffentlichen Rechts widersprechenden Ergebnis, nämlich dazu, daß derjenige, der sich innerhalb der Rechtsordnung hält und sittlich untadelhaft handelt, Steuern zahlen muß, der Gesetzes- und Sittenverächter aber nicht. Dies Ergebnis zeigt sich schroff genug in den Erkenntnissen des OVG. und des KG. über die Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht der Bordellbesitzer: das Einkommen aus der Vermietung von Räumen an Prostituierte wird nicht als gewerbliches Einkommen angesehen, nur der Ausschank von Getränken und der Verkauf von Zigaretten soll steuerpflichtig sein; Einkommen aus Grundvermögen durch Nutzung von Räumen könne dagegen vorliegen (OVG. v. 20. März 1893 i. St. Bd. 1 S. 283; v. 18. April und 18. Juni 1910 i. St. Bd. 14 S. 117 und 124; KG. v. 5. Juli 1906, DJZ. Bd. 11 S. 1321 und v. 5. Dez. 1907 Joh. Bd. 35 C S. 7). Dem hatte sich für die USt. RFM. v. 14. März 1919 (Amtl. Mitt. S. 140) angeschlossen, wonach in Bordellen nur die Einnahmen aus Beköstigung und Zigarettenverkäufen umsatzsteuerpflichtig sein sollten. Sogar die Steuerpflicht der Zinsen aus einer Bordellhypothek lehnt RG. v. 14. Okt. 1912 (Jaeschmar DJZ. Bd. 17 S. 1456) — übrigens im Gegensatz zum OVG. — ab. RFH. 2. S. v. 28. April 1920 II A 74 (dazu Kloß DStZ. Bd. 9, 1920, S. 88) hat in Abweichung von diesen Grundsätzen — für den Fall einer verbotwidrigen Ausspielung nach Tarif Nr. 5 RStG. — ausgesprochen, daß es keine gesetzliche Bestimmung gebe, die die Steuerbehörde nötige, nichtige, insbes. unsittliche Rechtsgeschäfte zu ignorieren, solange die Beteiligten selbst ihre vermögensrechtlichen Wirkungen gelten lassen. Danach scheint der RFH. einer neuen, den Zeitverhältnissen weit mehr entsprechenden Anschauung von der Steuerpflichtigkeit verbots- und sittenwidriger Rechtsvorgänge Rechnung tragen zu wollen. Vgl. grundsätzlich zu der Frage Popitz Arch. f. ö. R. 1920.

b) Steht man auf dem Standpunkt, daß die Sittenwidrigkeit und Verbotswidrigkeit den einzelnen Rechtsvorgang in seiner steuerlichen Bewertung nicht beeinflußt, so muß man auch anerkennen, daß sich aus solchen Betätigungen eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit zusammensetzen kann. Es führt zu keinem klaren Ergebnis, wenn man die Steuerpflicht damit retten will, daß man für objektiv rechtswidrige Tätigkeiten zwar die Steuerpflicht ablehnt, aber meint, subjektive Rechtswidrigkeit schade für die Steuerpflicht nichts. Dann wäre zwar derjenige steuerpflichtig, der Gast- und Schankwirtschaft ohne Erlaubnis betreibt, oder ein Gewerbe, ohne es angemeldet zu haben, es ließe sich auch die Steuerpflicht des Schleichhandels retten, solange der Handel nur gewissen Organisationen vorbehalten ist, man käme aber zur Steuerfreiheit, wenn der Handel mit den Gegenständen überhaupt verboten ist, wie das ja im Kriege vielfach der Fall war (diese Folgerung zieht in der Tat RG. v. 1. Dez. 1908, Zschr. f. Zw. u. RSt. 1909 S. 229, für den Fall des Handels mit überhaupt verbotenen Zigarettensorten): danach wäre auch z. B. steuerfrei, wer pornographische Schriften, verbotene Antikonzeptionsmittel (im Kriege war der Handel vielfach schlechthin durch Verordnungen verboten) verkaufte. Es wird nötig sein, auch den Unterschied zwischen subjektiv und objektiv rechtswidrig fallen zu lassen und als Grundsatz auszusprechen, daß sich eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit auch aus absolut unerlaubten und unsittlichen Leistungen zusammensetzen kann. Es steht nichts entgegen, den Bordellbesitzer wegen aller seiner Einnahmen, die Wahrsagerin, den Heiratsvermittler, den gewerbsmäßigen Spielbankhalter, den Veräußerer verbotener Gegenstände, den Arzt, der gegen Entgelt ohne wissenschaftlich gerechtfertigten Anlaß Abtreibungen vornimmt, den Rechtsanwalt, der für beide Parteien tätig gewesen ist, für steuerpflichtig zu erklären. Anders ist es nur dann, wenn die Leistungen, aus denen sich die Tätigkeit zusammensetzt, unmittelbar in der Hingabe des eigenen Körpers besteht: die Dirne treibt weder ein Gewerbe — der Sprachgebrauch ironisiert hier nur — noch hat sie einen Beruf. Sie kann zwar aus ihrer Tätigkeit einkommensteuerpflichtiges Einkommen haben, denn das REinkStG. forscht nicht mehr nach der Quelle des Einkommens, aber für die USt., die nicht an ein Wirtschaftsergebnis, sondern an die einzelnen Vorgänge anknüpft, fehlt hier der Steuergegenstand, die Leistung.

c) Bejaht man die Steuerpflicht auch bei verbotswidriger oder unsittlicher Tätigkeit, so muß auch die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung (§ 35) bejaht werden. Es ist gleichgültig, ob darin eine Selbstanzeige zu erblicken wäre. Denn einmal liegt, wie Kloß DStZ. Bd. 9, 1920, S. 89, hervorhebt, in der Angabe der Gesamtumsätze noch keine Selbstbezichtigung wegen der einzelnen Handlungen, weiter aber besteht überhaupt keine geschriebene oder ungeschriebene Rechtsnorm, die jede öffentlich-rechtliche Pflicht aufhebe, wenn in der Befolgung eine Selbstbezichtigung liegen würde. Ein solcher Grundsatz ergibt sich nur aus dem strafprozessualen Rechtsverhältnis zwischen Angeschuldigtem, Ankläger und Gericht. Die Steuerbehörde ist aber weder Strafgericht, noch Staatsanwalt, noch Polizei. Daher ist m. E. (a. A. Kloß a. a. O.) auch die Pflicht zur Erstattung der Anzeige nach § 30 rechtlich nicht aufgehoben. Die Sache liegt vielmehr lediglich auf tatsächlichem Gebiet: wer Strafbares tut, wird sich auch nicht zur Steuer melden, wenn er sich der Gefahr der Bestrafung wegen seiner Tätigkeit aussetzt; wird die Versäumnis der Anzeige entdeckt, so kommt eben auch die strafbare Handlung zum Vorschein: warum damit der Verstoß gegen eine steuerrechtliche Vorschrift weniger strafbar sein soll, ist nicht einzusehen.

V. Tätigkeitsarten.

1. Wie bereits untersucht wurde, kommt es auf die Absicht der Tätigkeit (ob mit Erwerbsabsicht oder in karitativer Absicht, ob erlaubt oder gegen die Rechts- und Sittenordnung) nicht an. Auch sachlich bestehen (wenn die reine Privatwirtschaft, als begrifflich nicht zugehörig, ausgeschaltet wird) keinerlei Unterschiede. **Tätigkeiten aller Art** sind umsatzsteuerpflichtig.

§ 1 Nr. 1 hebt ausdrücklich die Urerzeugung und den Handel hervor, lediglich um Zweifel auszuschließen, die daraus entstehen könnten, daß die Urerzeugung i. S. des Gewerberechts dem Gewerbebegriff entgegengesetzt ist und daß nach einem engeren Begriffe des Gewerbes (vgl. z. B. Gründler, Ztschr. d. Allg. D. Sprachvereins Bd. 30 1915, S. 311) unter Gewerbe nur die Tätigkeiten verstanden werden, die die Erzeugung oder Verarbeitung von Gegenständen bezwecken. Diese Dreiteilung: Urproduktion, Stoffveredlung, Handel, wozu als vierte Tätigkeitsgattung noch die auf Ortswechsel des Guts gerichtete (der Verkehr, Transport) gefügt werden kann, hat für die USt. keine steuerliche Unterschiede begründende Bedeutung. Die USt. greift auch noch über diese Gattungen der wirtschaftlichen Tätigkeiten hinaus und erfaßt, wie bereits zu I, 2 S. 140 dargelegt wurde, auch die sog. freien Berufe. Man kann neben diese fünf Tätigkeitsgattungen im allgemeinen Sinne noch als mit besonderen Merkmalen ausgestattete Tätigkeitsgattung die Verwaltungstätigkeit und zwar einmal gemeinnütziger Unternehmungen und dann insbesondere des Staates stellen. Dabei ergibt sich aber, daß nicht jede Tätigkeit des Staates (und der anderen öffentlich-rechtlichen Verbände) eine besondere Stellung für sich in Anspruch nehmen kann, sondern nur eine bestimmt geartete, die man als obrigkeitlich bezeichnen kann; auf diese Fragen wird unter 2, e noch näher eingegangen.

2. Im einzelnen läßt sich danach folgendes Schema geben. Dabei ist keinerlei Vollständigkeit in der Aufzählung der Tätigkeitsarten angestrebt. Es kann auf die Liste des § 537 RVO. und vor allem auf die im einzelnen auch nicht mehr zureichende letzte Betriebsstatistik von 1907 (Statistik des Deutschen Reichs, vor allem Bd. 222, Verzeichnis der Gewerbebenennungen, und Bd. 220/221, Zusammenfassende Darstellung) verwiesen werden.

a) Zur **Urerzeugung** (Urproduktion) zählt in erster Linie die Land- und Forstwirtschaft nebst Tier- und Viehzucht, Gartenbau, Weinbau, Bienenzucht, die Fischerei, ferner Bergbau und sonstige Rohstoffgewinnung.

α) Die **Landwirtschaft.** Auf die Art des Betriebes kommt es auch hier nicht an. Vor allem ist es gleichgültig, ob man die Landwirtschaft in erster Linie als eine Erwerbstätigkeit, wie jedes andere Gewerbe, oder als einen rein privatwirtschaftlichen Lebensberuf auffaßt (vgl. dazu Aereboe, „Allgemeine landwirtschaftl. Betriebslehre“ 1917 2. A. S. 7). Notwendig ist nur, daß nicht bloß zur eigenen Ernährung, sondern auch für den Markt produziert wird (vgl. Dochow, Conrads Jahrb. Bd. 58, 1919, S. 137). Gleichgültig ist es, ob es sich um eine Nutzung des Eigentums oder um gepachtetes Land handelt; gleichgültig vom Standpunkt des Begriffs der gewerblichen Tätigkeit aus wäre auch, ob die Nutzung durch Eigenwirtschaft oder durch Verpachtung erfolgt; vgl. jedoch hier die ausdrückliche Befreiung des § 2 Nr. 4 (unten S. 252). Gleichgültig ist, ob Großbetrieb, Bauernwirtschaft, kleinster Hackbetrieb vorliegt; eine Mindestumsatzgrenze, wie sie § 3 Nr. 3 des alten UStG. 1918 kannte, fehlt im neuen UStG. Auch darauf kommt es nicht an, ob die Bewirtschaftung zur Erhöhung der Staatseinnahmen (Domäne) oder zur Förderung von Wissenschaft und Unterricht erfolgt (Versuchsgut, Provinzialobstgarten). Gleichgültig vor allem ist, ob die Landwirtschaft in erster Linie dem eigenen Bedürfnis

dient; sobald nachhaltig veräußert wird, tritt die Steuerpflicht ein (und zwar dann auch für den Eigenverbrauch, vgl. unten zu § 1 D S. 206), ohne Rücksicht darauf, ob die Veräußerungen im Verhältnis zum Eigenverbrauch erheblich sind oder nicht; auch der Schrebergartenpächter, der nicht bloß gelegentlich in dem engen oben zu III 2, S. 160 erörterten Sinne veräußert, ist also umsatzsteuerpflichtig. Sachlich bezieht sich die Steuerpflicht nicht bloß auf die geernteten Früchte, sondern auch auf veräußerte Nebenprodukte der Molkereien, Käsereien, Brennereien, Brauereien, Trockenanstalten, Ziegeleien, Kies- und Sandgruben, Mühlen, Papierfabriken usw.: selbstverständlich nur auf die veräußerten, denn bei der Abgabe von einem Haupt- an einen Nebenbetrieb des gleichen Unternehmens tritt niemals die Steuerpflicht ein, da eine dem § 7 des alten UStG. entsprechende Vorschrift fehlt. Auch Nebenleistungen, z. B. Lohnfuhren, Übernahme von Samenzucht für Dritte, sind steuerpflichtig. Wegen der Zwangsablieferungen s. zu § 1 C II 7 (S. 195). Wegen des Getreidehandels, der Reichsgetreidegesellschaft, der Bezugsvereinigung deutscher Landwirte, der Kommissionäre und ähnlicher Organe der Kriegs- und Zwangswirtschaft vgl. oben zu II, 2 c S. 148, ferner unten zu § 5, zu § 7.

Als selbständige, für sich umsatzsteuerpflichtige Hilfsbetriebe kommen die Verleiher von Dampfdreschmaschinen in Betracht; wegen der Zwischenmeister s. oben zu II 2 c ε (S. 154.)

Zusammengestellt seien noch folgende für die Landwirtschaft wichtige Vorschriften:

αα) Wegen der Befreiung der Einnahmen aus verpachtetem Land s. zu § 2 Nr. 4 (S. 252).

ββ) Wegen des Eigenverbrauchs s. unten D S. 206.

γγ) Wegen der Naturalverpflegung des Gesindes s. unten zu § 2 Nr. 10 (S. 267).

δδ) Bei der Buchführung gilt für die kleinsten Betriebe (bis 40 000 Mark Umsatz) die Befreiung nach § 91 AusfBest. zum UStG. (vgl. darüber unten zu § 31). Für alle, auch die größten Betriebe, gilt für den Eigenverbrauch das Schätzungsrecht nach § 90 Satz 2 AusfBest. (auch darüber s. unten zu § 31).

εε) Nicht selten ist bei Bauernhäusern die Vermietung eingerichteter Räume an Sommergäste, vgl. dazu unten zu § 25; ferner die Vermietung von Flächen für Reklamezwecke (Automobilreklame am ersten Hause jedes Dorfes), vgl. ebenda.

β) Die Viehzucht. Neben der **Tierzucht,** etwa in zoologischen Gärten, Hundezüchtereien, Kanarienhecken oder in ähnlichen Unternehmen, kommt die Viehzucht vor allem als Nebenzweig der Landwirtschaft in Betracht. Die Steuerpflicht tritt auch hier selbstverständlich erst beim Umsatz an Dritte ein, sei es nun, daß die Produkte (Milch, Käse, Eier, Fleisch, Abfälle bei eigenem Schlachtereibetrieb) verkauft werden oder daß Viehhandel getrieben wird. Wegen der Umsatzsteuerpflicht auch des notgeschlachteten Viehes vgl. oben IV 2 e S. 164, sowie der Zwangsablieferungen s. unten zu C II 7 c S. 195. Auch der Verkauf von Häuten, Klauen, Dünger, Abfällen kann in Betracht kommen. Umsatzsteuerpflichtig sind auch Leistungen wie z. B. Übernahme von Vieh zur Mast oder Aufzucht, Bullen- und Hengsthaltung, Gewinne aus Rennen, Lohnfuhren; auch Prämien auf Ausstellungen kommen in Betracht (s. unten zu C II 7 a S. 195). Wegen des Viehhandels, der Viehverbände und deren Kommissionäre vgl. auch unten zu § 5 Abs. 1 und zu § 7.

Luxussteuerpflichtig sind 1. Verkäufe von lebendem Wild, 2. von Reit- und Kutschpferden; dazu kommt die erhöhte Umsatzsteuer bei der Vermietung von Reittieren. Vgl. dazu § 21 Abs. 1 Nr. 5 und 6, § 25 Abs. 1 Nr. 4 des Ges., § 79 III 5 und 6 und § 196 Abs. 1 a und c AusfBest.

γ) Bei der **Jagd** ist die Umsatzsteuerpflicht (wie die Einkommensteuerpflicht) zweifellos, wenn sie vom Grundeigentümer ausgeübt wird und damit Teil seiner landwirtschaftlichen (gewerblichen) Tätigkeit bildet. Wird sie auf fremdem Grund und Boden ausgeübt, so bestand für die EinkSt. bisher die Auffassung (vgl. Fuisting-Strutz Bd. I S. 633 b), daß der Jagdpächter nur steuerpflichtig sei, wenn er die Jagd in Absicht der Gewinnerzielung und nicht aus Liebhaberei treibe (ähnlich auch Ausl. Grunds. zum WUStG. XVIII Nr. 1): zu diesem Unterschied besteht für die USt. kein Anlaß. Wer eine Jagd pachtet oder sonst zur Jagd auf fremdem Grund und Boden berechtigt ist, stellt sich eine Aufgabe, die sich aus Tätigkeiten zusammensetzt, und wenn er dabei durch Verkauf der Jagdbeute, entgeltliche Zulassung von Jagdgästen Einnahmen erzielt, so ist die Umsatzsteuerpflicht gegeben. Anders würde es nur dann sein, wenn jemand die Jagdbeute grundsätzlich für sich behalten will und der Verkauf außerhalb seines Planes liegt und gelegentlich (in dem engen, oben IV, 2 S. 164 dargelegten Sinne) erfolgt. (Ebenso Weinbach S. 53; vgl. auch Ebner PrVerwBl. Bd. 38, 1917/18, S. 395). Wenn Weinbach S. 54 von dieser Steuerpflicht den Forstbeamten ausnimmt, dem der Fiskus gegen ein Abschußgeld gestattet, das von ihm erlegte Wild zu behalten, weil darin eine mit dem Beamtenverhältnis im Zusammenhang stehende Nebenleistung liege, so zweifle ich an der Berechtigung dieser Ausnahme: das Überlassen des Wildes erfolgt zwar an die Förster, weil er Beamter ist, aber die Verwertung des Wildes durch Verkauf ist davon etwas Verschiedenes; der Förster ist doch zweifellos auch umsatzsteuerpflichtig, wenn er in der Lage ist, von seinem Dienstland nachhaltig Früchte zu veräußern.

δ) **Die Forstwirtschaft,** sei es, daß sie Teil der Landwirtschaft, sei es, daß sie Sonderunternehmen ist. Zu ihr gehört der Verkauf sowohl der Bäume — sei es auf dem Stamme, sei es der gefällten und zerkleinerten Stämme, sei es der in eigenen Sägewerken hergerichteten Hölzer, Bretter, sei es der in eigenen Zellstoff- und Papierfabriken gewonnenen Produkte usw. —, ferner der Schößlinge, der Weihnachtsbäume, des Laubes, der Streu, des Grases, der Zapfen, der Beeren, Pilze und der Jagdbeute (vgl. γ; wegen des lebenden Wildes s. β Abs. 1 am Schluß.) Auch die entgeltliche Mitbesorgung der Forstwirtschaft für fremden Besitz (Bauernstreubesitz, Gemeindewald) ist umsatzsteuerpflichtig. Für die Besteuerung der Übernahme des Abtransports des Holzes zur Verladestelle vgl. zu § 8, wegen der Bedeutung des Vorrechts nach § 7 für den Holzhandel vgl. zu § 7.

ε) **Garten-, Obst- und Weinbau.** Die im Gewerbesteuerrecht wesentliche Streitfrage, wieweit die Gärtnerei zur Urerzeugung zählt (Landschaftsgärtnerei), wieweit zum Gewerbe (Kunst- und Handelsgärtnerei, Baumschule, Blumen- und Kranzbinderei; vgl. Fuisting S. 60 ff.), scheidet für das Umsatzsteuerrecht bei der gleichen Behandlung von Urerzeugung und Gewerbe aus. Auch hier kommt es wieder nicht darauf an, in welcher Erzeugungsform die Ernte verkauft wird: frisches Gemüse oder in eigenen Dörr- oder Konservenfabriken bereitetes, die Trauben, der Most oder der Wein (wegen der Genossenschaften vgl. unten zu § 5 und zu § 7), Pflanzen, Samen, Schößlinge oder Topfpflanzen, Blumengebinde usw. Neben dem Verkauf kommt die Verpflegung fremder Pflanzen in den Treibhäusern, die Pflege fremder Gärten und Balkons, das Vermieten von Pflanzen und Blumen zu Festlichkeiten u. ä. in Betracht. Auch die Anlegung und Pflege von Gräbern gehört hierher (auch wenn sie von der Gemeinde in eigener Regie betrieben oder einem von der Gemeinde bestellten Kirchhofsverwalter gegen feste Gebühren übertragen ist, vgl. oben zu II 2 b β S. 147 und unten zu V, 2 g S. 181 f.).

η) **Fischerei.** In Betracht kommt der Verkauf des Fanges oder von Setzlingen oder der in eigener Salzerei, Trocknerei, Räucherei bereiteten Fische. Gleichsteht der Vertrieb von Fischeiern, Krebsen, Muscheln, Austern, Krabben usw.; der Verkauf von Schilf, Seetang, Bernstein, Fischbein. Weiter kann der Verkauf von Fischgerät, Netzen, auch Booten einzubeziehen sein; vgl. zu der Frage unten C III 2 b (S. 199). Der Nebenbetrieb einer Fischerei, die Vermietung der Boote an andere Fischer oder an Sommergäste, ist ebenfalls umsatzsteuerpflichtig; nicht auch die Einnahmen aus der Betrauung mit Geschäften der Fischerei- oder Deichaufsicht (s. unten S. 181).

Das Vermieten von Ruderbooten, auch wenn es durch die Gemeinde (auf Parkteichen) erfolgt, ist umsatzsteuerpflichtig. Das gilt auch von einem Verein, wenn er gegen Entgelt Nichtmitglieder zum Fahren zuläßt.

Zur Frage der Hochsee- und Küstenfischerei wegen der eingebrachten Fänge s. unten zu § 2 Nr. 1 B VII 3 b S. 232.

ϑ) **Bergwerksbetriebe,** einschließlich der Gewinnung von Asphalt, Graphit, Erdöl, Bernstein; die Salzgewinnung (Kalibergwerk, Salinen, Steinsalzbergwerk); die Torfgräberei; Stein-, Schiefer-, Marmorbrüche, Halbedelsteingräberei; Gewinnung von Kies und Sand (Gruben und Baggereien); Gewinnung von Kalk, Kreide, Mörtel, Straß, Gips, Schwerspat; Lehm-, Ton-, Kaolingräberei. Auch hier können sich eigene Verarbeitungsbetriebe (Mühlen, Schleifwerke, Schlemmereien, Knetereien, Brennereien, Zementwerke) bis zu Fertigfabrikatbetrieben (z. B. Steinmetzbetriebe, Porzellanfabriken, Aluminiumwerke) anschließen. Das ist vor allem beim Bergbau in der auf ihm aufgebauten **Schwerindustrie** der Fall, bei dem nicht selten in einem Werke der Betrieb über Kokerei, Hütte, Walzwerk, Gießerei bis zur Maschinenfabrik, Drahtzieherei, Metallwarenfabrik fortgesetzt ist und sich eine Fülle von Nebenbetrieben (Brikettfabriken, Ziegeleien, chemische Fabriken) anschließen können. Es ist hier wichtig, festzustellen, daß, da der § 7 des alten UStG. 1918 nicht übernommen ist, eine Versteuerung der „Innenlieferungen", der Abgabe von einem Betriebszweig (z. B. Kohlenbergwerk) an den anderen (Hütte) nicht in Betracht kommt (s. darüber Einl., 2. Kap., oben S. 55); stets ist nur der Umsatz an den Dritten steuerpflichtig; Dritter ist aber, wie oben bereits dargelegt wurde (zu II 3 S. 156) auch die Tochtergesellschaft, die in Interessengemeinschaft stehende Gesellschaft, das Syndikat usw. (vgl. aber das Vorrecht des reinen Handels nach § 7). Auch bei Bergwerksbetrieb wird der Lohnbetrieb (z. B. Lohnaufbereitung, Lohnverhüttung), die Entschädigung für Förderung mitgewonnener Mineralien, die zu fremdem Bergwerkseigentum gehören, u. ä. umsatzsteuerpflichtig. Selbständig im Betriebe tätige Unternehmer (Tiefbauunternehmer, Schachtbauer, Fuhrhalter, sog. Vekturanzen u. ä.) sind für sich umsatzsteuerpflichtig.

Wegen der Nutzung von Bergwerksgerechtigkeiten und der Verpachtung von Bergwerken vgl. unten zu § 2 Nr. 4, wegen der Befreiung der Rohstoffe der Edelmetalle vgl. unten zu § 2 Nr. 3, wegen der Ausgaben der Knappschaftskrankenkassen unten zu § 2 Nr. 9, wegen der Deputatkohle u. ä. unten zu § 2 Nr. 10, dort auch zu der Frage der Abgabe von Sprengstoff und Handwerkszeug an die Bergarbeiter, wegen der Wohlfahrtseinrichtungen unten zu § 3 Nr. 3.

b) Beim **Gewerbe** im engeren Sinne, d. h. der Be- und Verarbeitung von Gegenständen, einschließlich der Erzeugung neuer Güter aus in der Urproduktion gewonnenen Gütern, ist folgendes zu bemerken:

α) Gleichgültig ist die Unternehmerform, ob es sich um einen Großbetrieb (Industrie, Fabrik), Kleinbetrieb, Handwerk, Stör, Hausgewerbe handelt.

β) Gleichgültig ist, ob lediglich Rohstoffe zugerichtet werden (z. B. Erzaufbereitung, Kämmerei, Steinschleiferei, Kalkmühle, Schälerei von Kakao oder

Reis) oder ob Halberzeugnisse verschiedener dem Rohstoff oder dem Fertigfabrikat näherstehende Grade bereitet werden (z. B. Hütte, Walzwerk, Gießerei, Kochsalzfabrik, Gerberei, Spinnerei, Zellstoffabrik bis zur Fabrik halbfertiger Blusen oder von Hutformen u. dgl.) oder endlich Fertigfabrikate hergestellt werden (z. B. Maschinenfabrik, pharmazeutische Fabrik, Mühle, Wäschefabrik, Teppichweberei, Kofferfabrik). Vor allem gehören hierher die großen Mengen der **Handwerksbetriebe,** also z. B. Steinmetzen, Steinhauer, Edelsteinschleifer, Töpfer und Verfertiger von Tonwaren aller Art, Glasbläser; Juweliere, Gold- und Silberschmiede, Kupferschmiede, Rot- und Gelbgießer, Erz- und Glockengießer, Klempner, Nagelschmiede, Grobschmiede, Schmiede aller Art, Schlosser, Feilenhauer; Stellmacher, Wagner, Radmacher, Büchsenmacher, Uhrmacher, Mechaniker, Klavier- und Geigenbauer, Elektrotechniker und Installateure; Talg-, Seifensieder, Lichtzieher; Spinner, Weber, Strumpfwirker, Seiler; Buchbinder; Gerber, Riemer, Sattler, Tapezierer; Sägemüller, Tischler, Böttcher, Korbmacher, Drechsler, Kammacher, Bürstenbinder, Schirmmacher, Fleischer, Mälzer, Brauer, Brenner; Schneider, Putzmacher, Kürschner, Handschuhmacher, Schuhmacher; Schriftschneider, Graveure. Dazu treten die fabrikmäßigen Gegenstücke des Handwerks, mag es sich nun um Verfeinerungen oder Zusammenfassungen handeln.

Hinzu kommt weiter das gesamte Baugewerbe und Bauhandwerk (Bautischler, Maurer, Zimmerer, Glaser, Stukkateure, Dachdecker, Brunnenmacher, Ofensetzer).

γ) Neben dem Verkauf kommt auch hier das Lohnwerk in Betracht, sei es, daß ein Betrieb im Lohn für den anderen eine Be- und Verarbeitung vornimmt, die in der Regel in Eigenherstellung üblich ist (z. B. Lohnhütte, Lohnweberei, Lohngießerei, bei der Schneiderei oder der Putzmacherei Fertigung des Kleides oder Hutes aus vom Besteller gelieferten Stoffen und Zutaten), sei es, daß die Bearbeitung im allgemeinen aus fremdem Material im Lohnwerk ausgeführt wird (Appreturanstalt, Färberei, Bleicherei, Lohndruckerei, Buchbinderei). Auch die Ausführung von Reparaturen, Installationen gehört hierher (vgl. über die besonders für die Luxussteuer wichtige Frage unten zu § 5). Wegen der Hausindustrie vgl. oben zu II 2 c *δ* S. 151.

δ) Zu den be- und verarbeitenden Gewerben treten hinzu diejenigen, deren Leistungen im wesentlichen in ihrer Arbeit und der Verwendung ihrer Arbeitsmittel bestehen, ohne sich in einem bestimmten Gegenstand zu verkörpern oder an ihn anzuschließen. Hierher gehören die Barbiere, Friseure, Heilgewerbetreibende (Krankenhäuser, Masseure, Zahntechniker), die Badebetriebe; Elektrisier- und Röntgenanstalten, Desinfektions- und Reinigungsanstalten; Dekorateure, Installateure, Zimmerbohner; Schornsteinfeger, Schaufensterreiniger; Wäschereien; Heizungsbetriebe; Klavierstimmer; Photographen; Verwahrer aller Art (vgl. auch unten zu § 25 Abs. 1 Nr. 3), Verleihgeschäfte, Gast- und Schankwirtschaft, Sanatorien, Pensionsbetriebe (vgl. auch zu § 25), Musik-, Theater-, Kino- und Schaustellungsunternehmen, einschließlich z. B. der Jahrmarktsvergnügen aller Art, der Billardkünstler u. ä.

c) Beim **Verkehrsgewerbe** sei folgendes hervorgehoben:

α) Wegen der Post und der Posthalterei vgl. § 3 Nr. 1 (S. 279).

β) Wegen der Beförderungsunternehmen vgl. zu § 2 Nr. 5 (S. 256). Dort ist auch über die Spedition, die Reederei, die Hochsee- und Küstenfischerei, die Fragen der Umsatzsteuerpflicht der Be- und Entladung, der Hafen- und Kaibetriebe gehandelt.

γ) Wegen der Auswanderervermittlung s. oben zu II 2 c *γ* S. 155; wegen der Reisebüros und der Fahrkartenverkaufsstellen vgl. auch zu § 2 Nr. 5 (S. 261).

δ) Selbständige Dienstmänner, Lohndiener, Botengänger, Fremden- und Bergführer sind umsatzsteuerpflichtig. Ebenso Dienstmannsinstitute, Wach- und Schließgesellschaften, Umzugsunternehmer.

ε) Auch Straßenreinigung, Abfuhranstalten u. ä. sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig; vgl. aber für Gemeindebetriebe unten zu § 3 Nr. 3 (S. 294).

η) In Betracht kommen weiter Abdeckereien, Leichenbestattungsinstitute, Leichenwäscher, Totengräber. Wegen der Kirchhofsverwaltungen s. unten zu g S. 186.

ϑ) Wegen der erhöht steuerpflichtigen Reittiervermietung s. zu § 25 Abs. 1 Nr. 4.

d) Der Handel.

α) Gleichgültig ist auch hier die Betriebsform, ob Großhandel oder Kleinhandel (Warenhaus, Ladengeschäft, Versandgeschäft, Markt-, Basar-, Wander-Straßenhandel). Der Begriff des Kleinhandels ist aber von Wichtigkeit bei § 2 Nr. 1 (und § 11 AusfBest.) sowie vor allem bei der Luxussteuer im Kleinhandel nach § 21 und § 47. Vgl. näheres dort. Darüber, daß die wirtschaftliche Abhängigkeit der Verkaufssyndikate oder ähnlicher Werkhändler der rechtlichen Selbständigkeit und Steuerpflicht nicht entgegensteht, vgl. oben zu II, 3 S. 156.

β) Hervorzuheben ist, daß Urproduktion und Gewerbe fast stets auch durch den Verkauf sich dem Handel nähern, wenn der Handel begrifflich auch den Umsatz gekaufter, nicht veränderter Gegenstände voraussetzt (vgl. auch zu § 7). Ist die Fabrikation und der Handel in einer Hand, aber betriebstechnisch getrennt, so findet, da § 7 des alten UStG. 1918 nicht wieder aufgenommen ist, eine Innenbesteuerung nicht statt, auch dann nicht, wenn Fabrikations- und Handelsabteilung sich buchmäßig gegenseitig erkennen und belasten (s. S. 55). Versteuert wird erst der schließliche Umsatz an Dritte. Das gilt auch, wenn die Fabrik eigene Ladengeschäfte hat. Wichtig ist dieser Grundsatz vor allem, wenn der Hersteller luxussteuerpflichtig ist: auch dann ist nicht etwa der buchmäßige Betrag, mit dem der Fabrikationsbetrieb, das Lager den Laden- oder Kleinhandelsbetrieb belasten oder der nach Fabrikations- oder Großhandelspreisen ermittelte gemeine Wert maßgebend, sondern stets nur der tatsächlich von Dritten gezahlte Preis, also — beim Ladenverkauf — der Kleinhandelspreis. Das führt zu einer gewissen Vorbelastung der Luxusfabrikanten mit eigenem Laden oder mit eigenem Kleinhandelsversand, weil der Kleinhandelspreis naturgemäß erheblich höher ist als der Fabrikations- oder Großhandelspreis. Die Folgerung ergibt sich aus dem Wesen der USt. (vgl. Einl. 2. Kap. S. 37 f.), aus der Unmöglichkeit einer Innenbesteuerung wegen der Unkontrollierbarkeit der dabei angesetzten Preise und ist auch aus wirtschaftlichen Gründen (Gegengewicht gegen die Konzentrationstendenz) bei den Beratungen im 12. Ausschuß (Ber. 1919 S. 49 f) als nicht unerwünscht bezeichnet worden.

γ) Umsatzsteuerpflichtig sind auch die **Hilfsgewerbe des Handels.**

αα) So der Speicher-, Lager-, Verwahrungs-, Kellereibetrieb, der Betrieb der Güterpacker, Güterlader, Schaffer, Bracker, Wäger, Messer, Schauer, Stauer, die selbständigen Dekorateure, Schaufensterordner, Markthelfer.

ββ) Das Bank- und Kreditgewerbe einschließlich der Pfandleiher Sparkassen, Kreditgenossenschaften. Näheres hierüber vgl. zu § 2 Nr. 2 S. 243. Wegen des Versicherungsgewerbes vgl. zu § 2 Nr. 8 (S. 264.). Wegen des Lotteriegewerbes zu § 2 Nr. 6 (S. 262).

γγ) Das Reklamegewerbe; vgl. zu § 25 Abs. 1 Nr. 1.

δδ) Die Handelsvermittlungsgewerbe der Kommissionäre, Agenten, Makler. Vgl. darüber oben Einl. 2. Kap. S. 51 und wegen der Kommission vor allem zu § 5 Abs. 1.

εε) Das Gewerbe der Versteigerer; vgl. dazu zu § 1 Nr. 3 unten E S. 209.

ηη) Stellenvermittlung, Auskunftsbüros. Über die Umsatzsteuerpflicht auch eines Vereins, der nur an seine Mitglieder, aber gegen Entgelt, Auskünfte gibt, s. oben zu III, 3 S. 162.

δ) Ein besonderer Zweig des Handels sind der Buch-, Kunst-, Antiquariats- und Musikalienhandel, Leihbibliotheken, Zeitungsverlag und -expedition, das Pressegewerbe. Vgl. über den Zeitungsverkauf oben zu II 2 c ε S. 155, über den Handel mit alten Drucken zu § 21 Abs. 1 Nr. 3 (AusfBest. § 79 III 3 c), über Luxusdrucke zu § 15 II Nr. 4 (AusfBest. § 49), über die Annoncenexpedition zu § 8.

ε) Gleichgültig ist, ob der Handel als stehendes Gewerbe, als Wanderlagerbetrieb, als Handel im Umherziehen oder als Straßenhandel betrieben wird. Für den Straßenhandel bestehen nach §§ 117 ff AusfBest. besondere Veranlagungsformen.

e) Die **freien Berufe** sind der wesentliche Streitpunkt bei der Umgrenzung der Umsatzsteuerpflicht gewesen. Der Entwurf eines Quittungssteuergesetzes, der ja den Ausgangspunkt der Umsatzbesteuerung bildete (vgl. Einl., 1. Kap. B S. 10), hatte einen Unterschied zwischen rein gewerblichen und sonstigen Zahlungen nicht gemacht, erstreckte sich also auch auf die Einnahmen der freien Berufe. Strutz („Die neuen Reichsabgaben des Jahres 1916", Annalen für Soz. Politik u. Gesetzgebung Bd. 5, 1917, S. 227) erblickte darin einen Mangel des Warenumsatzstempels gegenüber einer Quittungssteuer, daß er die Honorare der freien Berufe, auch die recht reichliche Bezahlung durchaus leistungsfähiger Ärzte, Anwälte, Schriftsteller, Künstler usw. verschone. Nur soweit die Leistungen der freien Berufe in den Dienst eines Unternehmens zur Erzielung einer dauernden Einnahmequelle traten und sich in Lieferungen verkörperten, wurde die Warenumsatzstempelpflicht auch z. B. bei Ärzten (Beköstigung in Anstalten, die nicht lediglich der Ausübung des ärztlichen Berufes dienen; RSchA. v. 12. Juni und 26. Nov. 1917, Amtl. Mitt. S. 169, RG. 7. Zs. v. 8. Nov. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 8) oder bei Lehrern (Beköstigung in Pensionen und Internaten) anerkannt; noch weiter bis zu einer Ausdehnung auf alle Warenlieferungen der Ärzte und Zahnärzte (Lieferung von Prothesen und Zahnersatzstücken) ging RG. 7. Zs. v. 11. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 165). Bei der Beschränkung auf Warenlieferungen war aber unter allen Umständen die Anwendbarkeit der Stempelpflicht auf freie Berufe nur beschränkt, um so mehr, als man bei Kunstwerken keine Lieferung, sondern eine Werkleistung annahm (Ber. 1916 S. 11; Weinbach WUStG. S. 41 Anm. 20). Das alte UStG. 1918 brachte die Ausdehnung auf Leistungen. Der Entwurf wollte dabei ausdrücklich (Begr. 1918 S. 20f, s. oben S. 93) die Leistungen der freien Berufe einbeziehen. Der RT. sprach sich aber dagegen aus. Man ging davon aus, daß bei freien Berufen die Überwälzungsmöglichkeit nicht ohne weiteres gegeben sei, daß vielfach Gebühren und Taxen beständen (Rechtsanwälte, Notare), daß der Unterschied zwischen frei ausübenden und angestellten Erwerbstätigen hier besonders flüssig sei (angestellter Redakteur — freier Schriftsteller; Rechtsanwalt — Syndikus; Privatgelehrter — Universitätsprofessor; angestellter Krankenhausarzt — praktischer Arzt). Vgl. über die Entstehungsgeschichte im übrigen oben B I S. 139. Die Ausscheidung der freien Berufe durch die engere Fassung des § 1 Abs. 1 des alten UStG. 1918 („gewerbliche Tätigkeit") führte in der Praxis und der mit ihr nicht überall übereinstimmenden Rechtsprechung zu nicht geringen Unstimmigkeiten (vgl. die Fragen über Zahnarzt und Zahntechniker, über den Bücherrevisor, über die Behandlung ärztlicher Anstalten; s. Näheres unten). Trotzdem behielt der Entwurf 1919 die Beschränkung bei. Der 12. Ausschuß der NV. (Ber. 1919 S. 7) wich aber von

der früheren Auffassung des RT. ab und bezog die freien Berufe nunmehr mit ein. Man stellte den Grundsatz der Allgemeinheit der USt. für alle Selbständigen in den Vordergrund und hob hervor, daß auch der mit wissenschaftlichen und künstlerischen Mitteln Arbeitende grundsätzlich wie der Kaufmann oder Fabrikant auf Erwerb, auf eine gesicherte Lebensstellung ausginge, wissenschaftliche und künstlerische Mittel längst auch dem Fabrikant in Technik und Kunstgewerbe nicht mehr fremd seien und auch den freien Berufen, die sowieso an ihren früheren Honorarsätzen nicht festhalten könnten, eine Überwälzung möglich sei, bei Gebühren und Taxen aber durch die Zulassung getrennter Anrechnung der USt. geholfen werden könne. (Zitate aus der Entstehungsgeschichte vgl. oben a. a. O.). Trotz der Widerstände, die das Vorgehen der NV. z. T. in der Öffentlichkeit fand (vgl. z. B. Strutz, „Steuererdrosselung der freien Berufe“, Münchner N. N. v. 6. Nov. 1919 A. Nr. 451) wird man die Beweggründe der NV. billigen müssen. Auch die **ars libera** geht längst nach Brot. Steuertechnisch werden schwierige und unzureichende Unterscheidungen (s. unten) ausgeschaltet. Nur da, wo eine rein ideelle Betätigung noch in Frage kommt, wie beim Dichter und Künstler, wird allerdings die Überwälzungsfrage nicht so wie gewöhnlich im Wirtschaftsleben liegen, soweit nicht die Verhältnisse so gestaltet sind, daß eine geschäftliche Auswertung stattfindet und möglich ist.

Mit der Gleichstellung der gewerblich und der beruflich Tätigen hat die Frage nach dem Begriffe der freien Berufe wesentlich an Bedeutung verloren. Sie ist noch von Wichtigkeit: 1. weil noch Steuerfälle aus der Zeit bis zum 1. Jan. 1920 unerledigt sind; 2. weil auch bei der ersten Veranlagung der USt. (1921 für 1920) der Unterschied mit Rücksicht auf § 46 Abs. 3 von Bedeutung ist, da bei den Übergangsfällen — wenn die Leistung 1919 oder früher erfolgte, die Zahlung erst 1920 eingeht — der bisher steuerfreie Angehörige eines freien Berufes auch für 1920 steuerfrei ist; 3. weil im Falle des § 46 Abs. 5 — bei Verträgen aus der Zeit vor dem 1. Jan. 1920 — der Angehörige eines freien Berufes dem Leistungsberechtigten $1\frac{1}{2}$ v. H. getrennt in Rechnung stellen kann, wo der Gewerbetreibende nur 1 v. H. ansetzen darf; 4. weil nach § 30 Abs. 3 die Angehörigen der freien Berufe der Anzeigepflicht nicht unterliegen (vgl. auch die Zusicherung des Regierungsvertreters, StenBer. 1919 S. 4155 D über die schonende Ausübung der Steueraufsicht — § 32 — über freie Berufe). Weiter ergeben sich auch sonst Fragen, die der Klärung bedürfen.

α) Der Unterschied der freien Berufe von den Gewerbetreibenden liegt, wie schon erwähnt, wesentlich nicht oder jedenfalls nicht mehr in der Absicht des Tätigen: beide streben oder können streben nach Erwerb. Wichtig ist, daß die Angehörigen der freien Berufe sich bei ihrer Tätigkeit der Mittel der Kunst und Wissenschaft bedienen. Ausschlaggebend ist aber auch dies nicht, da diese Mittel auch gewerblicher Tätigkeit dienen können. Entscheidend ist vielmehr die soziale Anschauung, die eine Tätigkeit, die sich künstlerischer und wissenschaftlicher Mittel bedient, teils aus geschichtlichen Gründen, teils um ihres ausgeprägt individuellen Charakters willen aus den sonstigen Erwerbstätigkeiten heraushebt, solange nicht bei der Verwendung dieser Mittel die praktisch-technische oder kaufmännische Ausnutzung überwiegt. So vor allem Ehrenberg, Handbuch des gesamten Handelsrechts Bd. 2 (1918) S. 18f. (vgl. auch Ber. 1918 S. 43, 1. A. dieses Komm. S. 60; Staub, 10. A. Bd. 1 S. 30; Perlewitz, Mitt. d. Verb. Deutscher Gutachtenkammern 1919 Nr. 28 S. 313f.). Ähnlich RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 129, Amtl. Mitt. S. 323): „Der Begriff der freien Berufe ist freilich kein klar umschriebener Begriff, da er nicht aus einem bestimmten Rechtsgebiet herausgewachsen, sondern vielmehr das Ergebnis kulturgeschichtlicher Entwicklungen ist. Immerhin läßt sich so viel sagen, daß vor-

wiegend nur solche Tätigkeiten den freien Berufen zugezählt werden können, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen, die, wie die reinen Wissenschaften, Religion und Kunst, um ihrer selbst willen, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswirkung ihrer Ergebnisse betrieben werden können. Bezeichnend, wenn auch nicht immer entscheidend ist es daher, daß für die Gegenleistung vielfach Formen und Benennungen gewählt werden, die den gesellschaftlichen Anschein aufrecht zu erhalten suchen, als handle es sich bei der Gegenleistung nicht um eine eigentliche Bezahlung, sondern um eine Ehrengabe (Honorar). Die neuzeitliche Entwicklung, die überall die Anwendung der Ergebnisse der Geisteswissenschaften und Künste auf das praktische Leben sucht, hat die angegebenen Unterscheidungen zweifellos schwieriger gemacht." (Vgl. weiter RFH. 2. S. v. 7. Febr. 1919 Gutachten Bd. 1 S. 12, Amtl. Mitt. S. 99, v. 18. Febr. 1920, Bd. 2 S. 155, RStBl. S. 244, v. 9. Juli 1919, Amtl. Mitt. S. 323.)

Die Entscheidung muß danach im wesentlichen vom geschichtlich Gewordenen u. von sozialen Anschauungen ausgehen. Unbestritten gehören zu den freien Berufen die nicht in Beamten- od. Angestelltenstellung befindlichen Repräsentanten der vier Fakultäten: also freie Geistliche, Rechtsanwälte, Ärzte, Lehrer u. Gelehrte. Dem Rechtsanwalt hat die Rechtsprechung auch auf sonstigen Rechtsgebieten den Patentanwalt gleichgestellt (vgl. OVG. v. 7. Mai 1903 i. St. Bd. 11 S. 403, Kaufm.-Ger. Berlin in Leipz. Zschr. Bd. 1907 S. 156); den Ärzten die approbierten Tierärzte und Zahnärzte (RSchA. v. 4. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 126). Auch die Schriftsteller, Dichter und Künstler (Maler, Bildhauer, Architekten, Musiker, Sänger, Schauspieler) gelten als Angehörige freier Berufe. Im einzelnen ergeben sich folgende Zweifel:

αα) Die Frage des Grades der Wissenschaftlichkeit und künstlerischen Qualität des Berufes. Beim Rechtsanwalt entscheidet die Zulassung: Rechtskonsulenten stehen also nicht gleich, auch wenn sie juristische Bildung haben (vgl. OVG. v. 28. Nov. 1895 i. St. Bd. 4 S. 430). Beim Arzt entscheidet die Approbation: Heilkünstler, Masseure, freie Krankenpfleger gelten als Gewerbetreibende, auch Zahntechniker und Dentisten, selbst wenn sie im Ausland approbiert sind (RSchA. v. 4. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 126; Ber. 1918 S. 43; Popitz, Zahnärztl. Rschau Bd. 29, 1920, S. 182); die approbierten Hebammen werden, trotzdem man sie doch nicht gerade als Wissenschaftler bezeichnen kann, meist wie Angehörige freier Berufe betrachtet (AusfAnw. zum pr. GewStG. Art. 9 Nr. 3 Abs. 1). Beim Lehrer und Erzieher hat die Rechtsprechung zum Gewerbesteuerrecht lediglich darauf abgestellt, ob eine erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit ausgeübt wird, ohne Rücksicht darauf, ob hierbei wissenschaftliche oder künstlerische Mittel verwendet werden, sie erstreckt die Gewerbesteuerfreiheit daher auch auf die Lehrer im Tanzen, Fechten, Reiten, Turnen, Schwimmen (v. Breunig Bd. 2 S. 171, Fuisting S. 72 Nr. 17). Diese Auffassung ist z. T. in der besonderen Fassung der GewStG. begründet und scheint mir (so auch 1. A. S. 62) mit der sozialen Auffassung vom Begriff der freien Berufe in Widerspruch zu stehen; m. E. bedarf es der Beschränkung auf diejenigen Lehrer, die auf wissenschaftliche oder künstlerische Durchbildung hinarbeiten. Der RFH. 2. S. v. 18. Febr. 1920 (Bd. 2 S. 155, RStBl. S. 244) hat sich jedoch unter ausdrücklicher Ausdehnung der oben zitierten Begriffsumschreibung ohne eigene Begründung der, wie gesagt, durch besondere Gesetzesvorschriften beeinflußten Gewerbesteuerpraxis angeschlossen (die Entscheidung betrifft Tanzunterricht, der allerdings, wenn er sich nicht auf die Gesellschaftstänze beschränkt, auf eine künstlerische Erziehung ausgehen kann, der RFH. lehnt aber eine solche Einschränkung ausdrücklich ab). Beim Künstler, insbes. Architekten, kommt es, dem Wesen der Kunst entsprechend, auf akademische Vorbildung selbstverständlich nicht an (vgl. OVG. v. 25. Oktober 1894

i. St. Bd. 3 S. 263, v. 17. Januar 1895 i. St. Bd. 4 S. 260, v. 13. Dezember 1900 i. St. Bd. 9 S. 396). Beim Musiker entscheidet die Abstellung auf künstlerische Darbietungen; wer im wesentlichen bei Tanzvergnügungen aufspielt, ist kein Künstler (RFM. v. 27. Aug. 1919, Amtl. Mitt. S. 359).

ββ) Die Eigenschaft des freien Berufes fällt weg, sobald eine praktisch-technische Anwendung der wissenschaftlichen Vorbildung im Vordergrunde steht. So gehört der Apotheker nicht zu den freien Berufen. Auch nicht der Bücherrevisor, selbst bei akademischer Vorbildung (RSchA. v. 5. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 119, RFM. v. 31. Mai 1919, Amtl. Mitt. S. 189, Popitz DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 491; RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 Bd. 1 S. 129 und Amtl. Mitt. S. 323, bestätigt durch Urteil v. 24. Sept. 1919; a. A. Perlewitz a. a. O. und Freudenthal, Mitt. d. Bundes d. Bücherrevisoren Bd. 1, 1919, Nr. 1 S. 3 u. Nr. 4 S. 3), ebensowenig die selbständigen Revisoren im Genossenschaftswesen (RFM. v. 30. März 1920, RStBl. S. 244). Ferner auch nicht die Inhaber technischer Büros und Laboratorien, die Gutachten zur gewerblichen Verwertung infolge von Aufträgen von Gewerbetreibenden liefern und sich nicht auf wissenschaftliche Arbeiten beschränken (die Abgrenzung ist nicht völlig geklärt; vgl. Landmann-Rohmer S. 41, bayer. Vollzugsvorschrift zum GewStG. § 1 IIc, d; pr. OVG. v. 21. März 1901 i. St. Bd. 10 S. 400). Für sog. Handelschemiker wird die Zugehörigkeit zu den freien Berufen zu verneinen sein (a. A. Zeitschr. f. öffentl. Chemie 1919 Nr. 24). Bei den Architekten wird die Sphäre des freien Berufs verlassen, wenn sie sich nicht auf Entwürfe und Pläne beschränken, sondern selbst Bauausführungen vornehmen (vgl. Fuisting S. 69; Jacobi „Gewerbesteuerfreiheit der Baukunst" Pr. VerwBl. 38, 1917/18, S. 633).

γγ) Besonders streitig ist die Entscheidung, ob und inwieweit die Verbindung der Ausübung des freien Berufes mit dem Betrieb einer Anstalt die Eigenschaft des Angehörigen des freien Berufes beeinflußt. Soweit eine solche Anstalt (Krankenhaus, Privatschule) von jemand betrieben wird, der selbst nicht Angehöriger der freien Berufe ist, vielmehr nur solche Personen seinerseits beschäftigt, ist die Eigenschaft als Gewerbebetrieb — soweit nicht ein öffentlicher oder gemeinnütziger Betrieb vorliegt (s. darüber unten zu g S. 181) — außer Zweifel. Das gilt auch von einem Theaterunternehmen (mindestens „insoweit der Unternehmer nicht selbst als Schauspieler tätig ist"; RFH. 2. S. v. 3. Dez. 1919, Bd. 2 S. 66, RStBl. 1920 S. 61). Die Schwierigkeit entsteht erst, wenn der Inhaber der Anstalt ein Angehöriger eines freien Berufes ist und diesen Beruf in der Anstalt ausübt. Die Rechtsprechung und das Schrifttum zum Handelsrecht wie zum Gewerbesteuerrecht haben darauf abgestellt, ob die Anstalt lediglich ein Mittel zur Ausübung der Wissenschaft darstellt, wie bei chirurgischen Kliniken, Frauenkliniken, Irrenanstalten, oder ob die Anstalt als Selbstzweck zur Gewinnerzielung betrieben wird und die ärztliche Tätigkeit gleichsam nur Annex dieser (gewerblichen) Tätigkeit ist, wie das für Sanatorien, orthopädische Anstalten, Anstalten für Heilgymnastik angenommen worden ist (vgl. grundlegend pr. OVG. v. 11. Oktober 1894 i. St. Bd. 3 S. 250, v. 5. Mai 1898 i. St. Bd. 7 S. 419—433, v. 3. Dezember 1903 i. St. Bd. 11 S. 401, v. 1. April 1897 Bd. 31 S. 284; RG. 7. Zs. v. 17. Mai 1907; JW. 1907 S. 401 Nr. 34; Staub Bd. 1 10. A. S. 31). Das gleiche hat für das WUStG. RG. 7. S. v. 8. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 8) ausgesprochen. Dabei wurde die Gewerbesteuerpflicht allgemein für die ganze Tätigkeit angenommen oder verneint. Für das WUStG. war allerdings das RSchA. durch Verfügungen v. 12. Juni, 20. Sept. und 26. Nov. 1917 (Amtl. Mitt. S. 161, 169) insofern abgewichen, als bei allen Anstalten schlechthin, auch wenn sie lediglich ein Mittel zur Ausübung der Wissenschaft darstellten, die Verabreichung von Speisen und Zigarren als Warenlieferung für stempelpflichtig erklärt

worden war (vgl. auch oben S. 174 zu e wegen der Zahnärzte beim Verkauf von Prothesen). Im Gegensatz dazu hat die 1. A. (S. 62/3) betont, daß jedenfalls das (alte) UStG. nur Leistungen innerhalb gewerblicher Tätigkeit besteuern wolle und daß ein Vorliegen solcher Tätigkeit nur für den Gesamtumfang aller zum Betriebe gehörenden Leistungen bejaht oder verneint werden könne; sei es zu verneinen, so müßten daher auch die Leistungen für Beherbergung, Verpflegung und Bedienung ausscheiden; sei es zu bejahen, so scheide damit die Gesamtleistung, auch soweit sie in ärztlicher Hilfe bestehe, aus dem Begriffe des freien Berufs aus. Dieser Auffassung hat sich RFH. 2. S. v. 7. Febr. 1919 (Gutachten Bd. 1 S. 12; Amtl. Mitt. S. 99) nicht angeschlossen. Der RFH. geht davon aus, daß eine Tätigkeit i. S. des UStG. nicht dadurch aufhöre, eine gewerbliche Tätigkeit zu sein, daß sie nach dem vom Ausübenden verfolgten Erwerbszwecke nur eine nebensächliche oder Hilfstätigkeit sei, ist also der Auffassung, daß der Anstaltsbetrieb, auch wenn nur Mittel für die Betätigung der ärztlichen Wissenschaft, eine gewerbliche Tätigkeit sei; weiter lehnt der RFH. eine Gesamtbeurteilung der Tätigkeit des Anstaltsinhabers ab, weil das UStG. im Gegensatz zur GewSt. nur die einzelnen Leistungen besteuere und im Begriff der gewerblichen Tätigkeit kein Merkmal vorhanden sei, unter dem auch an sich steuerfreie Leistungen in diesen Begriff einbezogen würden. Ich habe Zweifel, ob hier nicht verkannt ist, daß eine gewerbliche Tätigkeit die Voraussetzung der Steuerpflicht der Leistungen bildet und daher die Prüfung der Leistungen als solche gar nicht in Betracht kommt, wenn eine gewerbliche Tätigkeit überhaupt nicht vorliegt. Jedenfalls folgte aus dem Gutachten des RFH., wenn man sich ihm anschloß, für das alte UStG. 1918, daß in jeder von einem Arzt geleiteten Anstalt die Leistungen steuerpflichtig waren, mit alleiniger Ausnahme der ärztlichen Leistung des Anstaltsleiters, was eine praktisch kaum durchführbare Scheidung des Gesamtentgeltes nötig machte. Ebenso mußte bei Privatschulen mit Internat verfahren werden, wo die Beköstigung, Beherbergung, Bedienung der Schüler stets umsatzsteuerpflichtig war, während der auf die eigene Tätigkeit des Anstaltsleiters als Lehrer und Erzieher entfallende Teil des Entgeltes auszuscheiden war (RFM. v. 3. Mai 1919, Amtl. Mitt. S. 235 und v. 13. Febr. 1920, RStBl. S. 191). Es ist gewiß besonders zu begrüßen, daß diese Unterscheidungen nunmehr gefallen sind und alle Leistungen der Ärzte und ihrer Anstalten, der Lehrer und der Privatschulen, vorbehaltlich der Anerkennung als gemeinnützig (s. unten zu § 3 Nr. 3), schlechthin steuerpflichtig sind. Wegen § 25 Abs. 1 Nr. 3 s. dort.

β) Wird nunmehr für das neue UStG. 1919 von der Umsatzsteuerpflicht auch der Angehörigen der freien Berufe ausgegangen, so ist folgendes zu beachten:

$\alpha\alpha$) Die Steuerpflicht setzt natürlich auch bei den hier in Betracht kommenden Erwerbstätigen Selbständigkeit voraus. Vgl. darüber oben zu II 2 S. 144f. Steuerpflichtig ist also nicht der angestellte Geistliche, der beamtete Lehrer, der (als Beamter geltende) Notar (soweit er als solcher tätig wird, vgl. oben zu II 2 b S. 146), der als Redakteur angestellte Journalist, der als Beamter oder Syndikus tätige Jurist, der engagierte Schauspieler und Musiker (vgl. darüber oben zu II 2 c α S. 148). Zu beachten ist aber, daß gerade die angestellten und beamteten Akademiker in weitem Umfange daneben Einnahmen aus freier Tätigkeit haben und insoweit umsatzsteuerpflichtig sein können; das gilt, soweit sie schriftstellern (die Schriftleitung einer Zeitschrift beruht auf einem Angestelltenverhältnis zum Verlage und ist daher frei); ein Schauspieler kann gastieren (s. oben II 2 c α S. 148), einen gagierter Sänger Konzerte geben; ein Syndikus kann nebenbei Rechtsanwalt sein. Umgekehrt wird häufig bei überwiegend selbständiger, also steuerpflichtiger Tätigkeit eine umsatzsteuerfreie Nebentätigkeit vorliegen: ein frei praktizierender Arzt kann nebenbei Angestellter eines

Krankenhauses, einer Krankenkasse, einer Armenverwaltung, einer Bergverwaltung sein; auch die Stellung als Vertrauensarzt der Landesversicherungsanstalt beruht auf einem Angestelltenverhältnis (nicht die Stellung als sog. „Hausarzt", s. oben II 2 c ββ S. 149). Daß die Nebentätigkeit infolge eines Lehrauftrags an einer Hochschule auf einem Angestelltenverhältnis beruht, wurde schon oben II, 2 c α S. 148 erwähnt; anders ist es, wenn jemand Vorträge aus eigener Initiative oder auf Grund eines Einzelauftrags eines Vereins, einer Berufsvertretung hält. Die Erstattung von Gutachten (auch vor Gericht) ist als freie (also bei Nachhaltigkeit umsatzsteuerpflichtige) Tätigkeit anzusehen, wenn nicht etwa eine feste Anstellung als Kreisarzt, Gerichtsarzt, Gerichtschemiker vorliegt.

ββ) Einer Trennung der Leistungen in solche, die als gewerblich und solche, die als beruflich zu werten sind, bedarf es, soweit nicht die oben zu e, S. 175 angegebenen Gründe der Übergangszeit vorliegen, nicht mehr. Eine Ausnahme bildet nur der Fall der erhöhten Umsatzsteuerpflicht nach § 25 Abs. 1 Nr. 2. Dort ist eine **Sondersteuer für Beherbergung** eingeführt, die auch für von Ärzten betriebene Anstalten in Betracht kommen kann. Näheres darüber zu § 25. Hier sei nur festgestellt, daß die Steuer nur bei solchen Anstalten in Betracht kommt, bei denen der Heilzweck zurücktritt, also nicht schon bei solchen, für die man, wie oben zu α, γγ S. 177 ausgeführt, die Anstalt nicht mehr als Mittel zur Ausübung der ärztlichen Kunst ansehen kann; vielmehr sind alle Anstalten lediglich mit $1^1/_2$ v. H. und nicht mit 10 v. H. steuerpflichtig, bei denen die Beherbergung unmittelbar mit ärztlicher Pflege und Aufsicht zusammenhängt. Es sind also nur solche Anstalten erhöht umsatzsteuerpflichtig, die als unter ärztlicher Aufsicht stehende Gaststätten zu betrachten sind, wie Sanatorien für Erholungsbedürftige (nicht unmittelbar Erkrankte); vgl. § 86 Abs. 1 AusfBest. Die erhöhte Steuer erstreckt sich nur auf die Beherbergung (in dem in § 86 Abs. 3 AusfBest. angegebenen Umfang), also nicht auf die Beköstigung und nicht auf die ärztlichen Bemühungen.

γγ) Die besondere Belastung der **bildenden Künstler** durch die Luxussteuer ist durch die Novelle v. 18. Aug. 1920 zu § 21 Abs. 1 Nr. 2 UStG. (RGBl. S. 1607) beseitigt worden. Näheres s. dort. Festzuhalten ist, daß selbstverständlich auch die bildenden Künstler weiterhin der allgemeinen USt. unterliegen.

δδ) In gewissem Umfange bestehen Befreiungen:

ααα) für **wissenschaftliche Vorträge und deren Veranstaltung.** Hierüber bestimmen die §§ **3—5 AusfBest.**, was folgt:

§ 3.

Von der Umsatzsteuer sind befreit:

1. *Lehrer an Universitäten und anderen Hochschulen, auch wenn sie nicht Beamte oder Angestellte sind, wegen der Vorträge wissenschaftlich belehrender Art, die sie an den genannten Anstalten oder auf Grund einer Veranstaltung durch sonstige öffentlich-rechtliche Körperschaften halten;*
2. *öffentlich-rechtliche Körperschaften wegen derjenigen Entgelte, die sie für die Veranstaltung der Vorträge zu 1 vereinnahmen, insofern die Entgelte lediglich oder vorwiegend zum Ersatz der Unkosten (für Licht, Heizung u. dgl.) und zur Erhaltung der Einrichtung (Zahlung der Gehälter und Honorare an die Vortragenden) dienen.*

§ 4.

Der Reichsminister der Finanzen ist ermächtigt:

1. *die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 1 auf weitere Dozentenkreise und auf diejenigen Vorträge der Dozenten auszudehnen, die sie auf*

Grund einer Veranstaltung durch nichtöffentliche Vereinigungen (z. B. von Vereinen für die Abhaltung von Vorträgen an Volkshochschulen) oder Privatpersonen halten;

2. *die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 2 auf nichtöffentlich-rechtliche Veranstaltungen und Privatpersonen auszudehnen.*

§ 5.

Künstlerische Darbietungen fallen nicht unter die vorstehenden Bestimmungen.

Zur Erläuterung der §§ 3—5 AusfBest. sei bemerkt:

Zu unterscheiden ist:

1. Eine subjektive Befreiung für Angehörige freier Berufe, nämlich a) zur Sicherstellung der Steuerfreiheit der Privatdozenten und sonstiger nicht beamteter Hochschuldozenten für ihre Vorträge an den Anstalten (dieser Befreiung hätte es nicht bedurft, wenn man, wie oben zu II 2c α S. 148, annimmt, daß der Lehrauftrag stets nicht bloß zu einer Werkleistung verpflichtet, sondern ein Angestelltenverhältnis begründet; vgl. auch Abg. Waldstein StenBer. 1919 S. 4085/6); b) sonstiger Vorträge von Hochschullehrern auf Grund einer Veranstaltung von Gemeinden, wissenschaftlichen Stiftungen mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Akademien, wissenschaftlichen Instituten): es ist hier daran gedacht, daß insbes. die Gemeinden vielfach Volkshochschulkurse u. ä. veranstalten und dazu in erster Linie Hochschullehrer auch für Einzelvorträge (also wohl ohne Angestelltenverhältnis) berufen; c) der Hochschullehrer, auch wenn die Veranstaltung nicht von Gemeinden oder öffentlichen Vereinigungen ausgeht (z. B. von Privatvereinen); d) auch anderer Vortragender, die keine Hochschullehrer sind. Die Befreiungen zu c und d sind durch besondere Befreiungsverfügung des RFM. bedingt; die Befreiung ist allgemein (für einen bestimmten Personenkreis) oder für alle Dozenten bei Vorträgen innerhalb bestimmter Veranstaltungen möglich.

2. Eine subjektive Befreiung für den Veranstalter, der seinerseits kein Angehöriger freier Berufe ist, also für denjenigen, der den Dozenten engagiert und auffordert und seinerseits Entgelte vereinnahmt. Die Befreiung kommt nur in Betracht, wenn eine Gewinnabsicht (und zwar bei den Vorträgen selbst, nicht bloß im Hinblick auf den Gesamtzweck) ausgeschlossen ist (§ 3 Nr. 2 AufBest.), und zwar a) für öffentlich-rechtliche Vereinigungen (s. zu 1) und b) für andere Personen kraft Befreiungsverfügung des RFM.

Die Befreiung bezieht sich nur auf wissenschaftliche Vorträge; damit scheiden Vorträge mit vorwiegend unterhaltendem Zweck aus, also z. B. Vorlesungen von Gedichten, Deklamationen; ferner, wie § 5 AusfBest. noch besonders hervorhebt, künstlerische Darbietungen (Gesang, Klavierspiel, Orgelspiel). Vorträge erbauenden, religiösen Inhalts werden, als Predigten usw., an sich schon unentgeltlich sein; Kirchenkonzerte müssen wie andere künstlerische Darbietungen schon wegen der Unmöglichkeit scharfer Unterschiede steuerpflichtig bleiben.

$\beta\beta\beta$) **Wegen der Anerkennungen als gemeinnützig oder wohltätig,** die bei Anstalten Angehöriger freier Berufe (Krankenhäuser, Erziehungsanstalten) in Betracht kommen können, vgl. unten zu § 3 Nr. 3 des Gesetzes (S. 289).

$\gamma\gamma\gamma$) Eine Bevorrechtigung, die für Angehörige freier Berufe in erster Linie in Betracht kommt, ist die Befugnis, die USt. neben dem Entgelt getrennt in Rechnung zu stellen, wenn das Entgelt in einer gesetzlich bemessenen Gebühr besteht (§ 12 Abs. 1 Satz 1): die Vorschrift spielt eine besondere Rolle für Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte; ferner unter Umständen für Ärzte. Näheres s. zu § 12.

f) Neben den Gewerben in erwerbswirtschaftlichem Sinne und Berufen kann man, wie bereits zu III 4 (S. 162) erwähnt, noch besonders die **Verwaltungen** setzen, deren Besonderheit darin besteht, daß ihre Zwecke außerhalb der kapitalistischen Wirtschaftsbetätigung stehen, daß ihnen eigene Erwerbsabsicht fehlt; sie können ideellen wie wirtschaftlichen Interessen dienen, aber sie widmen sich ihnen nicht des Gewinnes wegen, sondern lediglich zur Pflege dieser Interessen. Daß auch bei ihnen eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit i. S. des UStG. vorliegt, wurde schon dargelegt. In Betracht kommen:

α) Vereinigungen im Dienste gemeinsamer Interessen. Also Vereinigungen für die wirtschaftliche Unterstützung der Mitglieder, wie z. B. Genossenschaften (die freilich auch eigenen Erwerbszweck haben, reine Gewerbebetriebe sein können), Fachverbände und Interessenvertretungen, Vereine aller Art, die für ihre Mitglieder Leistungen (z. B. Auskunftserteilung, gemeinsame Standesvertretung) vornehmen. Auch politische Vereine (die z. B. eine Zeitschrift herausgeben, Flugschriften verkaufen), gelehrte Gesellschaften, Geselligkeitsvereine, Klubs können hierher gehören.

β) Gemeinnützige und wohltätige Einrichtungen aller Art, deren Leistungen sowohl lediglich bestimmten Mitgliedern, Bevölkerungskreisen oder jedermann zugute kommen sollen. Hier kommen Krankenanstalten, Herbergen, Hauspflegevereine, Stiftungen zur Verbreitung guter Literatur usw. in Betracht. Vielfach nehmen sie außer den gemeinnützigen und wohltätigen Leistungen noch andere vor, die dazu dienen sollen, ihnen Einnahmen für ihre eigentlichen Zwecke zu verschaffen. Näheres über diese Verhältnisse unten bei § 3 Nr. 3 (S. 289). Dort ist vor allem dargelegt, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang durch besondere Anerkennung Umsatzsteuerfreiheit eintreten kann.

g) Eine besondere Betrachtung bedürfen die **Tätigkeiten des Staates** (Reichs) und der **übrigen öffentlich-rechtlichen Verbände.** Hierzu gehören Provinzen, Bezirksverbände, Kreise, Gemeinden, Gemeindeverbände (Bürgermeistereien, Ämter u. ä.), auch öffentlich-rechtliche Zweckverbände, Gesamtschul-, Armen-, Wegeverbände; ferner Vereinigungen und Anstalten öffentlich-rechtlichen Charakters, wie Deichverbände, Wassergenossenschaften, Universitäten, Akademien, Gymnasien, soweit sie eigene Rechtspersönlichkeit haben. Auch die anerkannten **Religionsgesellschaften** und ihre öffentlich-rechtlich anerkannten Körperschaften (Landeskirche, Synodalverbände, der bischöfliche Stuhl, Kirchen- und Synagogengemeinden; nicht auch im allgemeinen Orden und Kongregationen) gehören hierher. Das UStG. befaßt sich nicht besonders mit ihnen; daraus ist zunächst lediglich zu schließen, daß sie steuerpflichtig sind, wie alle anderen Personen, wenn sie eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben. Es entsteht also die Frage, wann das etwa nicht der Fall ist. Daneben kennen Gesetz und AusfBest. besondere ausdrückliche Befreiungsvorschriften für bestimmte Tätigkeiten dieser Personen des öffentlichen Rechts. Es ergibt sich danach folgendes:

α) Grundsätzlich auszuscheiden aus der Umsatzsteuerpflicht, als nicht gewerblich oder beruflich, ist die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Verbände, die sich als **Ausfluß der öffentlich-rechtlichen Gewalt** darstellt. Zu diesem Grundsatz kommt man durch die Überlegung, daß die öffentlich-rechtliche Gewalt etwas von der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit Wesensverschiedenes ist. Sie ist in der Natur des Gemeinwesens und der Zweckbestimmung des Staates begründet und besteht in der rechtlich überwiegenden Macht über die Menschen seines Machtbereichs (vgl. O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I 2. A. S. 15). Man kann diese Seite der Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Verbände mit dem Eigenleben der Menschen vergleichen: wie für den Menschen seinem Wesen nach

die Tätigkeiten seines Privatlebens wesentlich sind, so für den Staat seine Machtäußerungen. In beiden Fällen handelt es sich um den Teil der Tätigkeit, der einer gewerblichen oder beruflichen begrifflich entgegengesetzt ist (vgl. oben zu III, 2 c S. 161). Statt von öffentlich-rechtlicher Gewalt kann man auch von **obrigkeitlicher Tätigkeit** im Gegensatz zur sozialen Tätigkeit des Staates sprechen (vgl. Jellinek, Recht des modernen Staates 2. A. S. 606) oder von **öffentlicher Verwaltung,** wenn man das Wort Verwaltung im weitesten, auch die Rechtsprechung umfassenden Sinne nimmt. Die Steuerfreiheit der Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt ist auch vom RFH. als feststehend angesehen worden (vgl RFH. 2. S. v 5. Nov. 1919, Amtl. Mitt. S. 415; v. 12. Mai 1920, Bd. 2 S. 339, RStBl. S. 357). Zur begrifflichen Klärung hat der RFH. noch nicht wesentlich beizutragen Gelegenheit gehabt. Wenn in dem erstgenannten Erkenntnis von öffentlicher Gewalt oder öffentlicher Verwaltung gesprochen wird, so fragt sich, was hier der Unterschied sein sollte. Beide Ausdrücke sind vielmehr gleichbedeutend. Insbes. verlangt der Begriff der öffentlichen Gewalt als der Abgrenzung eines Tätigkeitskreises nicht notwendig Staatsakte, die unmittelbar in Zwang bestehen (s. unten). Für die Umgrenzung der „öffentlichen" Verwaltung im Gegensatze zu sonstiger Staats- und Gemeindetätigkeit kommen vielmehr folgende Gesichtspunkte in Betracht. Die Leistungen des Staates auf dem Gebiete der öffentlichen Gewalt unterscheiden sich von seiner übrigen Tätigkeit nicht dadurch, daß sie unter Normen des öffentlichen Rechts stehen. Der Staat kann auch, soweit er ein Gewerbe betreibt, seine Veranstaltungen unter den besonderen Schutz öffentlichen Rechts stellen, vor allem sich eine rechtliche Monopolstellung verschaffen (Post, Branntweinmonopol, Berggerechtigkeit, in gewissem Umfang Eisenbahn, Schleppschiffahrt auf bestimmten Wasserstraßen). Auch ob und inwieweit ein öffentliches Interesse vorliegt, ein öffentlicher Zweck verfolgt wird, ist nicht entscheidend (so auch RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920, RStBl. S. 388). Ebensowenig kommt es darauf an, ob ein Verwaltungsakt an eine öffentliche Gebühr geknüpft ist. Der RFH. 2. S. a. a. O. scheint dies allerdings anzunehmen, denn es heißt dort: „nur wo das Entgelt Entgelt für einen öffentlichen Verkehrsakt (kein sehr glücklicher Ausdruck!), also Gebühr i. S. von Abgabe ist, ist die Steuerpflichtigkeit ausgeschlossen." Der Satz ist in zweifacher Beziehung zu beanstanden. Für Leistungen der öffentlichen Gewalt braucht das geforderte Entgelt nicht in die Form der Gebühr (besser wohl: Abgabe, der Begriff ist sicher zu eng) gekleidet zu sein: man müßte sonst z. B. die Bezahlung für die Verpflegung im Gefängnis für umsatzsteuerpflichtig halten. Vor allem aber kann für eine Leistung eine Gebühr gefordert werden, ohne daß die Leistung sich dadurch als Ausfluß öffentlicher Gewalt darstellte: die Einkleidung der Zahlungsforderung des Staates in die Form einer öffentlich-rechtlichen Abgabe hängt von der freien Entschließung des Staates ab, man denke z. B. an die im Verwaltungsstreitverfahren beitreibbaren Entgelte von Gas- und Elektrizitätswerken der Gemeinden, die je nach der Kommunalabgabengesetzgebung des Staates Gebührencharakter erhalten können. Die Abstellung auf die Gebühr würde das Richtige treffen, wenn Gebühren nur für Leistungen und Darbietungen erhoben würden, die, wie sich Frhr. v. Myrbach („Über Gebühren und Taxen", FinArch. Bd. 43, 1917, S. 1 f.) ausdrückt, dem bürgerlichen Verkehr entzogen sind. Wie W. Moll („Über Gebühren", Berlin 1916) aber mit Recht hervorhebt, setzt ihre Erhebung, zum mindesten nach pr. Gemeindeabgaberecht, nicht einmal immer ein öffentliches Interesse voraus (vgl. auch Strutz, „Grundbegriffe des Steuerwesens" 2. A. Berlin 1919 S. 4). Darauf, ob das Entgelt die rechtliche Eigenschaft einer öffentlichen Abgabe hat, kann es also entscheidend nicht ankommen. Das entscheidende Merkmal kann allein der Wirkung des Verwaltungsaktes ent-

nommen werden: er muß auf eine öffentlich-rechtliche Wirkung gerichtet sein. Diese Wirkung wird stets unmittelbar oder mittelbar mit der allein der öffentlichen Gewalt wesentlichen Macht, die sich in Zwang äußern kann, in Verbindung stehen. Der Zwang braucht nicht mit der Leistung — in der Form des in diesem Zusammenhang allein in Betracht kommenden Annahmezwangs — verbunden zu sein. Er kann auch in der Form auftreten, daß dem vom Verwaltungsakt festgestellten oder geschaffenen Zustand, dem verliehenen Rechte, allgemeine Anerkennung verschafft, einer Tatsache öffentlicher Glaube verliehen wird. Ferner ist auch möglich, daß die Leistungen sich zwar ihrer Art nach nicht von ähnlichen Leistungen privatrechtlicher Unternehmen oder gemeinnütziger Verwaltungen unterscheiden, daß sie aber auf einer Organisation mit Beitrittszwang beruhen.

αα) Von den Tätigkeitsgebieten der öffentlichen Verwaltung kommen hiernach insbes. in Betracht: Die Akte der Militärhoheit, zu der — im Kriege oder bei Fahrt auf hoher See — notwendig auch der Betrieb von Schiffsmessen und Bordkantinen gehört (RSchA. v. 7. Mai 1918, Amtl. Mitt. S. 58; sonst vgl. wegen der Kasinos oben II, 1 S. 143). Zu den Akten der Militärhoheit, als einer Abwicklung der kriegführenden Tätigkeit, sind auch die Verkäufe des Reichsverwertungsamts durch RSchA. v. 13. Mai 1919 III, 5314 gerechnet worden (das gilt nicht von den Verkäufen der verschiedenen Verkaufsgesellschaften und auch nicht, seitdem die Verwertung einer Treuhandgesellschaft übertragen worden ist). Weiter die Justizakte, die ja zum großen Teile entgeltlich (gegen Gebühren) erfolgen. Hierher gehört auch die Verwahrung von Gefangenen, auch soweit diese tarifmäßig bezahlen (s. aber unten zu εε S 185); ferner die Verwahrung auf Grund der Hinterlegungsvorschriften (s. die Gebühr nach § 40 der pr. Hinterlegungsordnung v. 21. April 1913, GS. S. 225; RFM. v. 21. Nov. 1919 III 15726). Die Akte der Schulhoheit, einschließlich der Tätigkeit der Universitäten ohne Rücksicht auf die Höhe des Entgelts. Die Akte der Polizei im weitesten Sinne; der Armenpflege. Die Leistungen an versorgungsberechtigte oder der Sozialversicherung unterliegende Personen (z. B. die Lieferung von Prothesen, Arzneien, Sanatorienversorgung; vgl. Näheres zu § 2 Nr. 9, auch § 27 AusfBest.). Die Tätigkeit der Münze (Ausprägung, Unbrauchbarmachung, s. aber auch unten zu εε S. 185; RFM. v. 1. März 1919 III 2171). Leistungen, an die ein besonderer öffentlicher Glaube anknüpft, z. B. die Leistungen von Eichbehörden oder eines öffentlich bestellten Holzvermessungsamts (so, freilich mit etwas summarischer Begründung, RFH. 2. S. v. 5. Nov. 1919, Amtl. Mitt. S. 415).

ββ) Die Ausübung der öffentlichen Gewalt braucht nicht vom Staat (Reich) unmittelbar auszugehen. Die zu g (S. 181) genannten öffentlichen Verbände kommen in gleichem Maße in Betracht. Bei den Gemeinden ist die Abgrenzung oft besonders schwierig. Zu ihrer Aufgabe gehört grundsätzlich alles, was den Interessen der Bewohner dient. (vgl. Genzmer, Kommentar zur pr. Landgemeindeordnung 5. A. 1914, S. 45). Die Erfüllung braucht nicht auf öffentlich-rechtlichem Gebiet zu liegen und noch weniger bedarf es immer der Mittel der öffentlichen Gewalt. Daß die Verleihung des Rechts auf Beitreibung im Verwaltungszwangsverfahren und selbst die Gebührenform die Leistung noch nicht zum Ausfluß der öffentlichen Gewalt macht, wurde schon erwähnt. Es kann aber auch so liegen, daß Leistungen, die an sich auch von Privatunternehmen dargeboten werden können, von der Gemeinde in der Weise in ihren Aufgabenkreis einbezogen werden, daß die Benutzung erzwungen wird: geschieht das nicht aus einem gemeindewirtschaftlichen Motiv, sondern weil ein öffentliches Interesse, insbes. ein sanitäres, eine Zwangsregelung erfordert, so liegt es ähnlich, wie bei der Sozialversicherung des Reiches, und die Steuerfreiheit ist gegeben. Danach sind also die Leistungen der Wasserleitungen, Kanalisationen, Reinigungs-

anstalten darum und insoweit frei, als öffentlich-rechtlicher Anschlußzwang besteht. Das gilt auch für die Bereitstellung von Begräbnisplätzen (vgl. aber unten zu εε S. 185). Auch bei Schlachthöfen könnte man bei Schlachthauszwang zu diesem Ergebnis kommen: die Frage erledigt sich jetzt durch § 3 Nr. 2 des Ges. (S. 284). Nicht dagegen bei Irrenhäusern, Krankenhäusern (anders für WUStG., RSchA. v. 26. Nov. 1917, Amtl. Mitt. S. 42, nicht aber die Umsatzsteuerpraxis). Im übrigen greifen hier die zu g S. 182 erwähnten besonderen Befreiungen und die Anerkennungen als gemeinnützig und wohltätig (§ 3 Nr. 3) vielfach ein.

Auch den amtlichen Berufsvertretungen kann die Ausübung öffentlicher Gewalt zustehen, so wenn die Handelskammern nach § 42 Abs. 2 des pr. Handelskammerges. v. 19. Aug. 1897 Ursprungserzeugnisse ausstellen (vgl. OVG. v. 21. März 1880 Bd. 19 S. 69; KG. v. 20. Juni 1910 Bd. 40 S. 217; RFM. v. 4. Mai 1920 III U 2587).

γγ) Eine der öffentlichen Gewalt des Staates ähnliche, von dieser in gewissem Sinne anerkannte Gewalt (vgl. Art. 137 Abs. 4 neue RV.) üben die anerkannten Religionsgesellschaften aus. Soweit ein Ausfluß dieser obrigkeitsähnlichen kirchlichen Gewalt vorliegt, wird man ebenfalls Steuerfreiheit zuzugestehen haben. Das gilt von den Leistungen, der zum, durch das Kirchenrecht gebotenen, Organismus der Kirche gehörenden Priesterseminare und Knabenkonvikte, auch soweit es sich um die aus der vita communis folgende Beherbergung und Verpflegung der Zöglinge handelt (RSchA. v. 20. Sept. 1917, Amtl. Mitt. S. 161). Ich möchte das gleiche auch für die Leistungen eines Ordens an die Ordensmitglieder annehmen (nicht an etwaige Zöglinge oder Pfleglinge), weil ein Orden (nicht auch die Kongregation) durch die päpstliche Approbation auch zu einem Teil des kirchlichen Organismus wird und in ihm die kirchliche Gewalt sich betätigt.

δδ) Wichtig ist, daß die öffentliche Gewalt sich nicht unbedingt öffentlicher Behörden zu bedienen braucht. Einmal kann der Staat einzelne Beamte, die zu eigenem Recht mit der Ausübung der Gewalt beliehen sind, bestellen, so der Notare, insbes. für das Beurkundungswesen, und — je nach der Art der Organisation — der Gerichtsvollzieher (vgl. aber unten zu εε S. 185). Ferner ist auch denkbar, daß der Staat Privatpersonen oder privatrechtliche Vereinigungen mit der Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt betraut. So liegt es bei den Organisationen der Industrie, die etwa mit der Bewilligung von Ausfuhrgenehmigungen beauftragt werden. Auch die Kriegsgesellschaften hatten und haben z. T. bestimmte obrigkeitliche Rechte (ihre Steuerfreiheit beschränkt sich aber stets nur auf deren Ausübung, also z. B. die Ausstellung von Bezugsscheinen u. ä.). Nicht Fälle solcher Art liegen bei der Tätigkeit der Revisionsverbände der Genossenschaften vor, denn der Staat läßt nicht die Aufsicht über die Genossenschaften durch die Revisionsverbände ausüben, sondern sieht lediglich von der Aufsicht ab, soweit sich die Genossenschaften eigene Revisionsverbände gründen (§§ 53f. Genossenschaftsges. v. 14. Juni 1898; RFM. v. 30. März 1920, RStBl. S. 244). Bei den Dampfkesselüberwachungsvereinen wird es darauf ankommen, ob die Revision lediglich polizeilichen Zwecken dient; das ist nicht der Fall, wenn die Überwachung auch im erwerbswirtschaftlichen Interesse des Kesselbesitzers erfolgt (vgl. RFM. vom 29. Juli 1920 III U 5866). Auch der bei der Luxussteuer vorkommende Fall der Mitwirkung von Fachverbänden im sog. Bezugsscheinverfahren nach § 50 II 2, § 54 I 2 und § 56 IV AusfBest. gehört nicht hierher: es handelt sich nur um Befürwortungen; die dafür von den Verbänden etwa eingezogenen „Gebühren“ sind Einnahmen innerhalb einer gewerblichen Tätigkeit der Verbände und machen sie umsatzsteuerpflichtig.

εε) Der Umfang der Umsatzsteuerfreiheit, soweit die Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, ist beschränkt auf die Verwaltungsakte, die unmittelbar obrigkeitliche sind. Soweit andere Leistungen der gleichen Verwaltungsstelle vorliegen, auch wenn sie mit den obrigkeitlichen in Zusammenhang stehen, tritt Steuerpflicht ein. Das gilt vor allem, wenn diese anderen Leistungen einem Personenkreis gegenüber erfolgen, dem gegenüber die Ausübung öffentlicher Gewalt gar nicht in Erscheinung tritt. So, wenn die Gefängnisverwaltung die im Gefängnis hergestellten Sachen veräußert: die Beschäftigung der Gefangenen geschieht zwar im öffentlichen Interesse und unter Umständen unter obrigkeitlichem Zwang, die Lieferungen an Dritte stellen dagegen eine gewerbliche Tätigkeit vor (vgl. RFM. v. 25. April 1919, Amtl. Mitt. S. 143); die Steuerpflicht entspricht hier gleichzeitig einer dringenden Forderung der Mittelstandsvertreter. Wegen der Lieferung an andere stationes fisci s. unten D V. 3 S. 208). Das gleiche gilt vom Verkauf von Früchten u. dgl., die in staatlichen Anstalten gewonnen werden; auch wenn zu Behörden gehörige Gartenverwaltungen nachhaltig Früchte veräußern, tritt die Steuerpflicht ein. Das gilt auch für Versuchsgüter u. ä. Ebenso sind die sämtlichen Münzanstalten steuerpflichtig, wenn sie für die Reichsbank oder für Privatpersonen Metallschmelzungen vornehmen, Legierungen herstellen, Medaillen schlagen; vgl. RFM. v. 1. März 1919 III 2171). Wenn der Staat oder die Gemeinde oder eine Universität in der Anstalt Lehrmittel veräußert, Gelegenheit zur Beköstigung gibt oder auch, wenn Internate eingerichtet werden, die mit dem Erziehungszweck nicht unmittelbar in Zusammenhang stehen — was bei Kadettenanstalten, Waisenhausschulen, Fürsorgeerziehungsanstalten zu bejahen ist —, so tritt die Umsatzsteuerpflicht ein. Das gilt ferner, wenn eine Gemeinde auf dem Begräbnisplatz über das Maß des für den Beerdigungszweck Erforderlichen hinaus für höhere Entgelte besondere Plätze bereithält, für besondere Ausschmückungen, Gräberpflege Einnahmen erzielt: RFM. v. 14. April 1920 (RStBl. S. 271) stellt fest, daß die Steuerfreiheit sich nur auf die Mindestleistungen bezöge, auf die alle Gemeindeangehörigen gleichmäßig Anspruch haben. — Bei den Notaren bezieht sich die Steuerfreiheit auch nur auf diejenigen Akte, die zur Erfüllung gesetzlicher Vorschriften erforderlich sind (Beurkundungen, Beglaubigungen, Hinterlegung und Auszahlung von Geldern, Testamentsaufnahmen, Erbteilungen, Mitwirkung in Generalversammlungen u. ä.), nicht auch auf Rat- und Auskunfterteilungen, Übernahme von Vermögensverwaltungen und -verwahrungen, Testamentsvollstreckungen, Abfassung von Gutachten (vgl. § 109 AusfBest.); zu den umsatzsteuerfreien Geschäften gehört es, wenn der Notar auf Grund seiner Beurkundungen Anträge an Gerichte und andere Behörden stellt, die Urkunden einreicht, Beschwerden einlegt. Streitig kann sein, wie die Entwürfe zu Urkunden zu beurteilen sind; die Notariatsgebührenordnung behandelt sie wie zustande gekommene Urkunden; man muß aber doch wohl davon ausgehen, daß in ihnen eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit noch nicht zum Ausdruck kommt und daß sie in vielen Fällen einer Raterteilung, einem Gutachten gleichstehen; § 109 AusfBest. reiht sie daher unter die steuerpflichtigen Leistungen. — Beim Gerichtsvollzieher bezieht sich die Steuerfreiheit selbstverständlich auf die Vollstreckungen, Zwangsversteigerungen und die zur Erfüllung von Rechtspflichten vorgenommenen Versteigerungen; dagegen kann zweifelhaft sein, ob der Gerichtsvollzieher auch umsatzsteuerfrei ist, wenn er freiwillige Versteigerungen vornimmt (der Versteigerungserlös ist selbstverständlich dann nach § 1 Nr. 3 umsatzsteuerpflichtig; es handelt sich hier um das Entgelt für die Versteigerungstätigkeit als solche). Soweit der Gerichtsvollzieher für solche freiwilligen Versteigerungen selbst Gebühren erhält, möchte ich die Umsatzsteuerpflicht annehmen. — Bei allen an sich freien Verwaltungszweigen ist wichtig,

daß Verkäufe von Altmaterial und Abgängen aller Art stets umsatzsteuerpflichtig sind (selbstverständlich nur, soweit Nachhaltigkeit vorliegt). Das gilt von dem Düngerverkauf durch Kavallerieregimenter, auch vom Pferdeverkauf der Militärverwaltung (vgl. RFM. v. 12. April 1919, Amtl. Mitt. S. 147), vom Verkauf von nicht mehr für den Dienst brauchbaren Automobilen, Waffen, Kleidungsstücken usw. Auch der Verkauf von Altpapier, Akten kommt in Betracht.

β) Wo die Tätigkeit des Staates und der öffentlich-rechtlichen Verbände nicht in Ausübung der öffentlichen Gewalt erfolgt, vielmehr, wie Jellinek sich ausdrückt, die **„soziale Tätigkeit"** der Staatsgewalt vorliegt, besteht kein Grund zur besonderen Behandlung, vielmehr handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Wie dargelegt, ist dieser Begriff im Umsatzsteuerrecht so weit, daß er auch das einschließt, was man sonst wohl als Verwaltung im Gegensatz zur gewerblichen Tätigkeit zu bezeichnen pflegt, also die Befriedigung geistiger und wirtschaftlicher Interessen ohne Erwerbsabsicht (s. oben III, 1 S. 159). Umsatzsteuerpflichtig sind nicht nur die vom Staat betriebenen Domänen (nicht auch — wegen § 2 Nr. 4 — ihre Verpachtung), Forsten, Bergwerke, Salinen, Hütten, Werften, Porzellanmanufakturen und sonstige Betriebe, z. B. die sog. Reichswerke, die Stickstoff- und Aluminiumwerke, die Reichsdruckerei, die Herausgabe des Reichs- und pr. Staatsanzeigers (vgl. RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920, RStBl. S. 388), sondern auch — vorbehaltlich der Anerkennung nach § 3 Nr. 3 — Einnahmen aus der Besichtigung von Schlössern, Gärten; grundsätzlich würde dies auch für die Post, die Verwaltung des Reichsgesetzblatts, der Gesetzsammlungen usw. gelten, wenn nicht hierfür besondere Befreiungen beständen. Auch die sog. Kriegsgesellschaften, selbst wenn an ihnen ausschließlich öffentliche Verbände beteiligt sind, sind umsatzsteuerpflichtig (Ausnahmen vgl. oben *α δδ* S. 184, auch zu § 3 Nr. 2 S. 287). Soweit der Staat selbst an der Zwangswirtschaft mitwirkt, etwa durch Verkäufe von Lebens- und Futtermitteln, ist er ebenfalls umsatzsteuerpflichtig, vorbehaltlich der besonderen Befreiung des § 9 AusfBest. Bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden kommen außer den Lebensmittelverkäufen und abgesehen von den im wesentlichen durch § 3 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 AusfBest. (s. zu § 3 Nr. 2) befreiten Schlachthöfen, Elektrizitäts- und Wasserwerken sowie Desinfektionsanstalten als umsatzsteuerpflichtig in Betracht Markthallen (die Vermietung der Stände), Häfen, Kaianlagen, Badeanstalten, Leihhäuser, weiter auch Kranken- und Irrenanstalten, Invaliden- und Altersheime, Kurhäuser, Hotels, Restaurants, Herbergen, Theater (vgl. aber zu § 3 Nr. 3 S. 295 *γ*); ferner die nicht mit Zwangsrechten ausgestatteten Reinigungsanstalten, Abdeckereien u. ä., Leistungen im Begräbniswesen und in der Gartenpflege. Bei den Kirchengemeinden kommen ebenfalls Leistungen im Begräbniswesen, Krankenhäuser, charitative Anstalten aller Art, Privatschulen u. a. in Betracht. Bei allen diesen steuerpflichtigen Tätigkeiten kann aber die Anerkennung als gemeinnützig und wohltätig zur Befreiung führen.

γ) Wie bereits zu g (S. 181) erwähnt, sind durch Gesetz und AusfBest. eine Reihe von Tätigkeiten der öffentlichen Verbände **besonders befreit.** Es sei auf die Übersicht in der Einl. 4. Kap. II S. 69 verwiesen; die Einzelheiten s. bei § 3 Nr. 2. Die Befreiung der Kriegsformationen des Militärs nach § 40 Abs. 4 des alten UStG. ist durch RFM. v. 13. Dez. 1919, (RStBl. 1920 S. 15) aufgehoben worden und in das neue Gesetz nicht mit übergegangen.

δ) Weitere sehr erhebliche Befreiungen entstehen gerade für öffentliche Verbände aus den Vorschriften über die **Anerkennung als gemeinnützig und wohltätig** nach § 3 Nr. 3. Vgl. dort (S. 289).

VI. Beginn und Endigung der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit.

1. Die Feststellung, wann eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit beginnt, ist wichtig:

a) weil von diesem Zeitpunkt ab die subjektive Steuerpflicht besteht und damit bei jeder innerhalb der Tätigkeit ausgeführten Leistung eine Steuerschuld entsteht (vgl. wegen der Frage der Steuerschuld, des Verjährungsbeginns unten zu § 13),

b) weil von diesem Zeitpunkt ab die Tätigkeit unter den Überwachungsvorschriften (Buchführung, Steueraufsicht) steht und die Steuererklärungspflicht in bestimmten Zeitabschnitten eintritt und weil sodann

c) die besondere Pflicht zur Anzeige entsteht: § 30; vgl. diesen.

2. Die Festlegung des Zeitpunkts des **Beginns.**

Im allgemeinen beginnt eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dann, wenn die unter I—V näher erörterten Begriffsmerkmale sämtlich gegeben sind, nur daß das Begriffsmerkmal der Nachhaltigkeit noch nicht tatsächlich vorliegen kann, sondern es genügt, wenn es in der Absicht vorhanden ist. Da die Absicht ein innerer Vorgang ist, kommt es auf die Umstände an, die auf eine solche Absicht schließen lassen. Daß Umsätze (Leistungen) tatsächlich getätigt sind, ist — wenigstens für den Eintritt der Pflichten zu 1 b und c — nicht nötig. Es müssen nur alle Voraussetzungen dazu gegeben sein.

a) Bei einem Gewerbebetriebe ist der Zeitpunkt der Eröffnung maßgebend, ebenso wie z. B. bei der Gewerbesteuer (vgl. Fuisting S. 226 f.). Die Vorbereitung dazu ist noch keine Eröffnung, also nicht die Einrichtung der Betriebsstätte, der Einkauf von Waren, die Ankündigung des beabsichtigten Betriebs (der Neubegründung oder der Besitzübernahme), auch nicht die Anmeldung bei der Gemeindebehörde oder zum Handelsregister. Die tatsächliche Ausübung muß vielmehr unmittelbar eingeleitet sein. Handelt es sich um einen Herstellungsbetrieb (Fabrik, Handwerk), so genügt der Beginn der Fabrikation, Umsätze brauchen noch nicht vorzuliegen (vgl. bereits die bei Fuisting S. 227 wiedergegebenen Verf. des pr. FinMin v. 16. Aug. 1827). Hat die Ausübung begonnen, so ist gleichgültig, ob die Formalien erfüllt sind, also die Anmeldung stattgefunden hat usw. Selbst dann liegt eine Eröffnung schon vor, wenn die Rechtspersönlichkeit noch gar nicht rechtsgültig besteht, z. B. die Eintragung in Gesellschaftsregister noch nicht stattgefunden hat (vgl. OVG. v. 9. Januar 1896 i. St. Bd. 5 S. 3).

b) Bei den freien Berufen gilt Entsprechendes. Doch wird hier die Feststellung des Beginns dann besondere Schwierigkeit machen, wenn die Absicht der Nachhaltigkeit noch nicht zu einem dem Tätigen selbst voll bewußten Ausdruck gekommen ist. Wer in sich eines Abends den Dichter entdeckt, wird nicht sich in erster Linie seines Berufs als steuerpflichtiger Angehöriger eines freien Berufs bewußt sein. Ebensowenig der Referendar, der einmal einen Aufsatz in die DJZ. einschickt und die Aufnahme erreicht. Wer seine musikalische Begabung zunächst in den Dienst der Wohltätigkeit oder der Geselligkeit stellt, wird sich oft des Übergangs zur beruflichen Ausübung erst nach einiger Zeit bewußt sein. Der Beginn kann in solchen Fällen nicht selten erst ex post geschlossen werden, wenn eben die Nachhaltigkeit in Erscheinung getreten ist. Daher suspendiert § 30 Abs. 3 hier auch die Anzeigepflicht.

3. Der Beginn und der Betrieb des Unternehmens bezieht sich nur auf denjenigen, der die Absicht gefaßt und ausgeführt hat. Es braucht das keine einheitliche Persönlichkeit zu sein. Zu II, 1 (S. 143) wurde dargelegt, daß auch

Personenvereinigungen aller Art steuerpflichtig sein können: der Wechsel der Mitgliederzahl unterbricht die Kontinuität nicht. Das gilt auch für eine Erbengemeinschaft, wenn die Zugehörigkeit im Anfang nicht völlig feststeht.

Im übrigen aber wird eine neue Tätigkeit begonnen, wenn der Unternehmer wechselt. Es findet also keine Universalsukzession in dem Betrieb statt. Der Erwerber, Erbe des Betriebs, der sonstige Besitznachfolger beginnt eine neue Tätigkeit. Er haftet allerdings auch für seinen Besitzvorgänger: für den Erben ergibt sich das aus dem BGB. (s. auch § 87 AO.), für den Erwerber aus § 96 AO. Der Fall des § 96 AO., daß sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens zu gründen habe, um die Haftung des Erwerbers eintreten zu lassen, ist bei der USt. gegeben. Daß der Begriff Unternehmen in dem Sinne einer Vermögenseinheit nach III, 4 (S. 162) bei der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht vorzuliegen braucht, steht der Anwendbarkeit nicht entgegen. Einmal liegt der Ton bei § 96 AO. nicht so sehr auf Unternehmen, als auf Betrieb und dann scheidet die Anwendbarkeit selbstverständlich aus, wenn die Tätigkeit, der Betrieb sich nicht zu einem Unternehmen verdichtet hat. Ein Unternehmen liegt dabei nicht nur bei einem Gewerbebetrieb, einer Landwirtschaft vor, kann vielmehr auch bei einem freien Beruf, z. B. bei einem Arzt, einem Rechtsanwalt gegeben sein.

4. Für den **Bestand** eines Betriebs ist nicht nötig, daß fortdauernd Umsätze stattfinden. Der Betrieb dauert, solange die Absicht der Einstellung nicht besteht. Ein Schriftsteller braucht nicht jedes Jahr zu Weihnachten einen Roman erscheinen zu lassen, ein Künstler kann Studienreisen machen und lange Zeit nichts schaffen, ohne aufzuhören, ein Künstler von Beruf zu sein.

Weiter gibt es sog. ruhende Betriebe, d. h. Unternehmen die für einen größeren Zeitabschnitt ständig den Betrieb unterbrechen, weil das die Natur des Gewerbes mit sich bringt, z. B. Bauhandwerker (während des Winters), Schiffer (während des Frostes), Gastwirtschaften in Sommerfrischen während des Winters, Zuckerraffinerien, die nur während der Campagne arbeiten (vgl. Strutz S. 27 und 188; Fuisting S. 185).

Auch Unternehmen, die aus Gründen der Konjunktur die Arbeit unterbrechen, sind damit noch nicht eingestellt, wenn die Absicht der Wiederaufnahme der gleichen Tätigkeit nach Änderung der Krise vorhanden ist. Das gilt auch für Unternehmen, die während des Krieges stillgelegen haben: entgegen Wallach StArch. 1918 S. 133 und der in der 1. A. (S. 152) vertretenen Auffassung möchte ich mit Lotz (StArch. 1918 S. 107) annehmen, daß der Betrieb nicht eingestellt ist, solange die Absicht der Wiederaufnahme besteht und ihre Verwirklichung nicht durch Beseitigung aller Betriebsanlagen unmöglich geworden ist. Auch durch den Untergang der Betriebsstätte (durch Brand, Naturereignis, Krieg) oder durch Absperrung des Unternehmens von der Betriebsstätte oder Behinderung zum Betrieb (durch Flucht, Streiks, Eingriffe der Obrigkeit) wird die Fortdauer noch nicht unterbrochen, solange die Absicht besteht, weiter tätig zu werden, und die Durchführung dieser Absicht in absehbarer Zeit nicht ausgeschlossen erscheinen muß.

5. Die **Einstellung** der Tätigkeit ist wichtig:

a) weil damit die Entstehung einer neuen Steuerschuld unmöglich wird, da spätere Leistungen nur steuerpflichtig sind, wenn etwa durch sie der Betrieb wieder aufgenommen wird. Eine Entstehung neuer Steuerschuld auch für spätere Steuerabschnitte, wie sie § 33 pr. GewStG. bei unterlassener Abmeldung vor sieht, kommt für die USt. nicht in Betracht, weil die Steuerschuld an die Leistungen anknüpft.

b) Die Steuerpflicht bleibt bestehen, bis die Steuer für die Leistungen aus der Zeit bis zur Einstellung entrichtet ist: es entsteht die Pflicht zu der außerterminlichen Steuererklärung nach § 33 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 35 Abs. 1 Satz 3 des Ges.; vgl. dazu dort. Solange die Steuerpflicht besteht (also auch noch nach der Einstellung), besteht auch die Steueraufsicht und die Buchführungspflicht für Eingänge aus Leistungen während der Zeit des Betriebs.

c) Eine Pflicht zur Abmeldung, unabhängig von der Steuererklärung, besteht nicht. Haben also im letzten Steuerabschnitt Umsätze nicht stattgefunden, so bedarf es keinerlei Anzeige.

6. Die Einstellung der Tätigkeit ist mit dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem die Begriffsmerkmale der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht mehr sämtlich gegeben sind. In Betracht kommt:

a) Wegfall der Person: Tod, Auflösung der Gesellschaft. Wegen der Pflichten der Erben, Testamentsvollstrecker, Liquidatoren usw. vgl. §§ 87, 97 AO. Näheres unten zu § 33 und § 35.

b) Wegfall der Absicht:

α) Schließung des Betriebs; vgl. wegen des Ruhens oben zu 4. Bei Wiederbeginn eines geschlossenen Betriebs entsteht eine neue Steuerpflicht.

β) Veräußerung des Betriebs. Der Besitznachfolger beginnt einen neuen Betrieb. Im übrigen vgl. oben zu 3 (S. 188), unten C I, 2 (S. 190) und zu § 33 und § 35 (Verschiedenheit, je nachdem die Aktiven übernommen sind oder nicht).

γ) Konkurseröffnung. Da mit der Konkurseröffnung der Betrieb des Steuerpflichtigen eingestellt wird und mit der Einstellung nach § 33 Abs. 2 der Steuerabschnitt abläuft, wird die Steuerschuld, die mit Güteraustausch (mit der Zahlung) im Steuerabschnitt entstanden ist (vgl. zu § 8), fällig, so daß sie nach §§ 110, 138 als Konkursforderung anzumelden ist, und zwar nach § 61 Nr. 3 als bevorrechtigte. Das Umsatzsteueramt muß also eine Schätzung vornehmen, den geschätzten Betrag vorbehaltlich der endgültigen Veranlagung innerhalb der Anmeldefrist anmelden (Kloß S. 74 verweist mit Recht auf den ähnlichen Fall bei Jäger KO. 5. A. Bd. 1 § 3 Anm. 29 S. 124; s. auch Kloß JurW. Bd. 47, 1918 S. 81). Wird der Betrieb vom Konkursverwalter weiter aufrechterhalten, so ist er kraft seines Amtes Steuerpflichtiger, es beginnt ein neuer Betrieb, die Steuerschulden, die entstehen, sind Masseschulden. Vgl. im übrigen auch zu § 33 und § 35.

c) Durch äußere Einwirkung, sofern sie auch die Absicht des Unternehmers unwirksam macht (behördliche Untersagung u. ä., vgl. zu 4.)

7. Wegen der Einheit mehrerer Betriebe einer Person und der sich daraus ergebenden Folgen vgl. zu § 11.

C. Das Steuerobjekt (die Leistungen).

I. Vorbemerkung.

1. In der Einleitung Kap. 4 A III (S. 64f.) ist bereits dargelegt worden, daß das Gesetz das **Steuerobjekt** mit „Lieferungen und sonstigen Leistungen" nicht ganz zutreffend bezeichnet. Die einzelne Steuerschuld entsteht nicht mit der Ausführung der Leistung, sondern erst, wenn die Zahlung und deren Vereinnahmung hinzutritt. Es handelt sich um die Besteuerung der Ausführung eines Leistungsgeschäfts, um den Leistungsaustausch. Das Gesetz geht dabei aber in erster Linie von Leistungen aus, betrachtet diese als Steuergegenstand, die Zahlung hat nur die Bedeutung des Steuermaßstabs, nach dem die Steuer

bei der einzelnen Leistung berechnet wird. Das zeigt sich z. B. in der Frage nach dem räumlichen Geltungsgebiet der Steuer: nicht auf den Ort der Zahlung, sondern auf den der Leistung kommt es an (vgl. unten zu IV. 3 S. 201). Es zeigt sich auch bei der Frage der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit: mit diesem Zeitpunkt fällt die Steuerpflicht weiterer Leistungen des bisherigen Unternehmers weg, während spätere Zahlungen für Leistungen aus der Zeit bis zur Einstellung noch zur Steuer anzumelden sind (s. oben B VI 5 a, S. 188). Die Zahlung für sich allein begründet im übrigen niemals die Steuerschuld, sondern nur diejenige Zahlung, die für eine Leistung erfolgt.

2. Danach ist es nicht zutreffend, wenn Herzfeld (Leitfaden S. 11) die **Roheinnahmen** aus dem Geschäftsbetriebe für umsatzsteuerpflichtig anspricht und es (S. 13) als gleichgültig bezeichnet, ob der Einnahme eine Leistung des Empfängers entspricht, vorausgeht oder folgt. Zu den Einnahmen eines Geschäfts gehören, wie zu II, 6 (S. 194) noch dargelegt wird, zahlreiche Kasseneingänge, die mit Leistungen des Geschäfts nichts zu tun haben, die aber auf der Habenseite zu buchen sind. Mit Kaufmann (JW. Bd. 49, 1920, S. 538) ist diesem Versuche einer Weiterbildung des Umsatzsteuerrechts daher mit Recht entgegenzuhalten, daß er mit dem geltenden Recht in Widerspruch steht. Er verkennt auch den Grundgedanken der Umsatzsteuer, das Überwälzungsprinzip, das grundsätzlich nur bei Einnahmen durchführbar ist, auf die der Unternehmer kalkulatorisch einen Einfluß hat, das sind aber diejenigen, die er für seine Leistungen erhält. Wenn Beschlagnahmungen gleichgestellt sind (s. unten II 7 c S. 195), so wird unterstellt, daß bei der Festsetzung der Entschädigung auf die Umsatzsteuerpflicht durch die Behörde Rücksicht genommen wird.

3. Nach dem Gesetz ergibt sich, daß eine Einnahme nur zur Entstehung einer Steuerschuld führt, wenn:

a) ihr eine Leistung des Empfängers gegenübersteht (II);

b) die Leistung mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zusammenhängt (III) und

c) im Inland vorgenommen wird (IV).

II. Der Leistungsbegriff.

1. Das Gesetz spricht von **Lieferungen und sonstigen Leistungen.** Dieser Wortlaut erklärt sich zunächst aus der Entstehungsgeschichte. Das WUStG. 1916 besteuerte nur Warenlieferungen (vgl. Einl. 1. Kap. B. S. 10, auch oben A I S. 137). Das alte UStG. 1918 spricht einmal nicht mehr von Warenlieferungen, sondern schlechthin von Lieferungen (so daß also insbes. Grundstücke nicht mehr ausgeschlossen sind, s. unten zu § 5), ferner dehnt es die Steuerpflicht auf sonstige Leistungen aus. Da Lieferungen, wie das Gesetz durch das Wort „sonstige" selbst unterstellt, auch Leistungen sind, so hätte mit der Ausdehnung an sich genügt, lediglich von Leistungen zu sprechen. Wenn trotzdem auch im neuen UStG. 1919 die Lieferungen noch besonders hervorgehoben sind, so ist das einmal geschehen, um recht zum Ausdruck zu bringen, daß gegenüber dem früheren Rechtszustand eben auch andere Leistungen nunmehr steuerpflichtig sein sollen und weiter, weil es sich bei den Lieferungen um den wichtigsten Teil der Leistungen handelt, für den im Gesetz in großem Umfange Besonderheiten bestehen: die beiden bedeutsamsten sachlichen Befreiungsvorschriften, die des Auslandhandels (§ 2 Nr. 1) und die des reinen Handels (§ 7), beziehen sich nur auf Lieferungen, die Luxussteuer knüpft lediglich an Lieferungen an.

Es ist danach auch nach Einbeziehung der sonstigen Leistungen der Begriff der Lieferung besonders festzustellen. Im Gegensatz zur 1. A. (S. 67ff.) geschieht das aber nicht in § 1. Das neue UStG. befaßt sich selbst mit dem Lieferungsbegriff, und zwar in § 5: dort findet die Abgrenzung der Lieferungen von den sonstigen Leistungen statt.

Hier bedarf es nur einer Bestimmung des Begriffes der Leistung.

2. Der **Begriff der Leistung.**

a) Leistung ist ein Rechtsgrundbegriff. Er entstammt dem BGB. (§ 241). Er umfaßt alles, was jemand einem andern schulden kann, und besteht im Herbeiführen eines fremden Nutzens auf Kosten eines Rechtsgutes des Schuldners (Siber in Plancks Kommentar zum BGB. II 1 4. A., 1914, S. 20f.). Den Nutzen erfährt der Leistungsberechtigte, indem er etwas bekommt: ob ihm dieser (konkrete) Nutzen tatsächlich subjektiv Vorteil bringt, ob er ihn nicht im einzelnen Fall überzahlt, ist natürlich gleichgültig. Zur Herbeiführung des Nutzens des andern opfert der Leistungsverpflichtete ein Rechtsgut. Dazu bedarf es irgendeiner geistigen oder körperlichen Kräfteäußerung, also der Arbeit und zwar der planmäßigen, dem andern zugute kommenden Arbeit. Damit ergibt sich also, daß Leistung alles sein kann, was als Gegenstand einer Tätigkeit in dem zu B (vgl. III, 1 S. 158) entwickelten Sinne in Betracht kommt. Darin gerade liegt die große Bedeutung der 1918 vollzogenen Ausdehnung der Umsatzsteuerpflicht auf alle Leistungen: die USt. ist dadurch zur Besteuerung alles Tuns geworden, das Gegenstand von Schuldverhältnissen sein kann, mit den Ausnahmen, die sich aus der Abstellung auf die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit oder aus besonderen Befreiungsvorschriften (§§ 2 und 7) ergeben.

b) Auch aus dem Leistungsbegriff ergibt sich, was bereits bei B III 2 S. 160 betrachtet wurde, daß ein Verhältnis zu einem Dritten entstehen muß. Der eine muß dem andern oder zu des andern Nutzen ein Rechtsgut opfern. Arbeitsanstrengungen, die aus dem Eigenleben nicht heraustreten, sind keine Leistungen, auch wenn sie in der Schulung der Körperkraft oder der geistigen Kräfte zur Vornahme der Leistung bestehen: derartige Arbeitsleistungen können zu dem dem Leistungsverpflichteten obliegenden Verhalten gehören, berühren aber noch nicht die Rechtsverhältnisse des Leistungsberechtigten (Siber a. a. O. S. 23 C 1).

c) Wichtig, auch für die USt., ist, festzustellen, daß eine Leistung nicht voraussetzt, daß die durch das Leistungsversprechen hervorgerufene Erfolgsanwartschaft des Gläubigers auch wirklich zum Erfolg wird, daß der Gläubiger tatsächlich etwas bekommt. Vielmehr genügt die Leistung des Schuldners (hier des Unternehmers). Tritt in dem Zwischenraum, der nach Beendigung der dem Schuldner obliegenden Leistungstätigkeit noch bis zum Eintritt des Erfolges liegen kann, ein Umstand ein, der den Erfolg vereitelt, so liegt dennoch eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor (Siber a. a. O. S. 24). Beispiel: Nach § 447 Abs. 1 BGB. endet die Leistungstätigkeit des Verkäufers bei Schickschulden (dem Versendungs- oder Distanzkauf) schon mit der Übergabe an die Transportanstalt, das Beförderungsunternehmen. Geht die Ware auf der Eisenbahn unter, so trifft den Käufer die Gefahr, er hat, trotzdem für ihn der Leistungserfolg nicht eintrat, zu zahlen, und der Verkäufer ist für seine Leistung umsatzsteuerpflichtig. In vielen Fällen genügt auch die Leistungsbereitschaft des Unternehmers und der Umstand, daß er seinerseits von der Leistung befreit wird. Das gilt, wenn der Leistungsverpflichtete alles getan hat, um seine Verpflichtung zu erfüllen, der Leistungsberechtigte aber selbst die Herbeiführung des Erfolges verhindert, indem er in Annahmeverzug kommt: nach § 324 Abs. 2 BGB. wird dann im Falle des Unterganges der Sache ohne Verschulden des Leistungsverpflichteten — der nach

§ 300 BGB. nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit einzutreten hat — von dieser seiner Verpflichtung frei, der Leistungsberechtigte bleibt zur Zahlung verpflichtet. Hat also ein Gewerbetreibender eine Ware verkauft, der Käufer nimmt sie nicht ab und wird die Ware nunmehr dem Verkäufer gestohlen, so hat der Käufer doch zu zahlen. Das gleiche gilt im Falle des § 644 Abs. 1 BGB. bei Annahmeverzug des Bestellers eines Werkes: ist vereinbart, daß ein bestelltes Kunstwerk an einem bestimmten Tage im Atelier abgenommen werden soll, erscheint der Besteller nicht und wird das Werk gestohlen, so muß der Besteller zahlen, der Künstler ist umsatzsteuerpflichtig.

d) Nicht erforderlich ist, daß die Leistung einklagbar ist. Auch die Leistungen aus sog. unvollkommenen Schuldverhältnissen können Gegenstand der Umsatzsteuerpflicht sein: Also z. B. die Leistung des Ehemaklers (§ 656 BGB.), eine Leistung, auf die der Anspruch bereits verjährt war. Aber mehr als das; der Leistungsbegriff des Umsatzsteuerrechts ist insofern weiter als der des BGB., als auch eine umsatzsteuerpflichtige Leistung dann vorliegt, wenn ihr ein wegen Rechtswidrigkeit oder Unsittlichkeit nichtiges Schuldverhältnis zugrunde liegt. Die trotzdem ausgeführte und bezahlte Leistung führt zur Entstehung einer Steuerschuld (vgl. darüber oben B IV 4, S. 166).

3. Was den **Inhalt der Leistung** anbelangt, so kann es sich entweder um ein positives Tun oder um ein (Gegenstand des Schuldverhältnisses bildendes) Nichttun handeln. Beide Möglichkeiten kann man mit Eltzbacher (Handlungsfähigkeit, 1903 S. 78ff) so zusammenfassen, daß eine Leistung vorliegt, wenn ein äußerer Erfolg durch eine bei einem Menschen gegebene seelische Tatsache in voraussehbarer Weise herbeigeführt ist. Nach § 241 Satz 2 BGB. kann die Leistung insbesondere auch in einem „Unterlassen" bestehen. Beispiel hierfür ist die zugesicherte Nichtausübung eines Patents, die vereinbarte Beschränkung des Betriebes auf bestimmte Verfahrensarten. Auch die Duldungspflichten können hierher gehören, gleichgültig, ob man sie als eine Abart der Unterlassungspflicht betrachtet (Komm. d. RGRäte Bd. I 2. A. S. 268) oder ob man sie mehr der Handlungspflicht annähert (Siber a. a. O. S. 39 zu 3). Der Lizenzvertrag verpflichtet den Patentinhaber zu einem Dulden der Ausübung des Patents durch den andern (vgl. RSchA. v. 17. Jan. 1919, Amtl. Mitt. S. 64; Sternberg DStZ. Bd. 8, 1919, S. 180). Wenn ein Bergwerkseigentümer dem andern gestattet, in seinem Bergwerkseigentum bestimmte Arbeiten zugunsten des Nachbarbergwerks des andern vorzunehmen, so duldet er einen Eingriff in seine Rechte. Das geht (anders 1. A. S. 66 zu 2) über die bloße Nutzung des eigenen Eigentums hinaus und stellt eine Leistung dar. In allen diesen Fällen ist der Unterlassende oder Duldende mit dem dafür ihm gezahlten Entgelt umsatzsteuerpflichtig, wenn diese Art der Leistung innerhalb seines Gewerbebetriebes erfolgt (vgl. darüber unt. III S. 198d). Der österreich. Entw. eines UStG. (ob. S.30V) § 1 Abs. 1 Satz 2 sagt übrigens ausdrücklich, daß den Leistungen auch „Verzichtleistungen und Unterlassungen" beizuzählen seien.

4. Die Leistung setzt nicht voraus, daß jemand selbst einen wirtschaftlichen Erfolg seinem sachlichen Inhalt nach herbeiführt. Es genügt vielmehr auch, daß er das Recht auf ihn verschafft. Die **Abtretung bestehender Forderungen** und Rechte gehört daher zu den Leistungen. Steuerpflichtig ist also die Abtretungsvaluta für die Übertragung des Anspruchs aus einem Kauf- oder Werkvertrage (vgl. RFH. 2. S. v. 17. Dez. 1919, Bd. 2 S. 67; RStBl. 1920 S. 191). Auch das Abtreten des Rechts aus einem Angebot gehört hierher, ebenso die sog. Veräußerung von Legitimationspapieren, durch die Ansprüche auf Werkleistungen (z. B. Billettverkäufe, Garderobemarken usw.) abgetreten werden. Wieweit solche Abtretungen den Lieferungen gleichzustellen sind, wird bei § 5 und bei § 7 behandelt.

Zu beachten ist, daß bei der Abtretung einiger besonders wichtiger Forderungen keine steuerpflichtige Leistung vorliegt, nämlich: 1. bei der Abtretung des Anspruchs auf Zahlung des Entgelts aus einem Leistungsgeschäft, einer Schadenersatzsumme oder einer Versicherung aus den zu 6 (s. unten) entwickelten Gründen; 2. bei der Abtretung der in § 2 Nr. 2 aufgeführten Rechte (Wertpapiere, Geschäftsanteile). Das Aktienbezugsrecht ist dort nicht genannt; man könnte daraus schließen (so 1. A. S. 67), daß die Abtretung dieses Bezugsrechts umsatzsteuerpflichtig wäre (wenn es innerhalb gewerblicher Tätigkeit erfolgt), doch möchte ich das in durch die Gleichheit des gesetzgeberischen Beweggrundes gerechtfertigter analoger Anwendung des § 2 Nr. 2 verneinen. Bezugsrechte werden ja ähnlich wie die Wertpapiere selbst kursmäßig gehandelt.

5. Eine Leistung setzt **zwei selbständige Rechtspersönlichkeiten** i. S. von B II 1 (S. 143) voraus: den Leistungsverpflichteten (Veräußerer, Unternehmer usw.) und den Leistungsberechtigten (Käufer, Besteller usw.) oder auch den Leistenden und den Leistungsdestinatar.

Die Frage, ob diese Voraussetzung vorliegt, kann stets nur rechtlich entschieden werden. Eine Entscheidung nach wirtschaftlichen Auffassungen würde hier zur Willkür führen und dem Wortlaut des Gesetzes, das Leistungen fordert, widersprechen. Das gilt, wie oben zur Frage der objektiven Selbständigkeit bereits behandelt wurde, für den Fall, daß eine Rechtspersönlichkeit (Tochtergesellschaft, Unterfirma) von der andern (Muttergesellschaft, Oberfirma) völlig abhängig ist: trotzdem liegen zwischen ihnen umsatzsteuerpflichtige Leistungen vor. Es gilt auch für den Fall, daß ein Unternehmer mehrere Betriebe hat, die kaufmännisch ganz selbständig sind, sich buchmäßig erkennen und belasten. Selbst die Verschiedenheit der Firma führt nicht zur Steuerpflicht bei Gleichheit des Firmeninhabers (vgl. C. Becher S. 34/5; Popitz DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 365; vgl. über ähnliche Fragen im Gemeindeeinkommensteuerrecht die bei Schlutius „Die Rechtsprechung des OVG. auf dem Gebiete der Gemeindeeinkommensteuer" 1919 S. 124 ff. zusammengestellten Entscheidungen). Wenn also die Brauerei mit der Firma Feldschlößchen und dem Inhaber Max Lehmann eine eigene Flaschenfabrik mit der Firma Eduard Schulze kauft und sie unter gleicher Firma weiter betreibt, so sind die Flaschenlieferungen von Eduard Schulze an die Firma Feldschlößchen frei. Voraussetzung ist aber völlige rechtliche Identität: Ist die Firma Eduard Schulze eine G. m. b. H., so bleibt sie selbständig, auch wenn Lehmann alle Anteile erwirbt, aber die G. m. b. H. nicht auflöst. Fraglich kann sein, wie es mit zwei offenen Handelsgesellschaften mit völlig gleichen Gesellschaftern steht. Ich möchte mit C. Becher a. a. O. annehmen, daß hier trotz gleicher Mitglieder zwei selbständige Rechtspersönlichkeiten (in dem Begriffe, wie er für das Umsatzsteuerrecht nach B II, 1 S. 143 jedenfalls ausreicht und ja auch handelsrechtlichen Anschauungen entspricht) gegeben sind, die Lieferungen also etwa der den Fabrikbetrieb umfassenden offenen Handelsgesellschaft an die andere den Vertrieb besorgenden umsatzsteuerpflichtig sind.

Eine Fiktion einer Innenlieferung zwischen zwei Betriebszweigen sog. gemischter Unternehmen kennt das neue UStG. im Gegensatz zum alten (§ 7, s. diesen oben S. 55) nicht mehr. Vgl. über die Frage, die unter der (nicht ganz richtigen Bezeichnung) der Betriebskonzentration bei den Beratungen beider UStG. eine besondere Rolle gespielt hat, oben Einl. 1. Kap. B 4 (S. 15) und 2. Kap. B II 4 (S. 55), auch oben zu § 1 B V 2 a δ (S. 171). Wegen des Eigenverbrauchs s. unten zu D (S. 204).

6. Gewisse Leistungen sind umsatzsteuerfrei.

a) Für eine Reihe von Leistungen ist das im Gesetz nicht besonders gesagt, folgt aber aus dem Aufbau der Steuer.

α) Auch die **Zahlung** ist eine Leistung (vgl. Kaufmann JW. Bd. 47, 1918, S. 254/5). Daß sie nicht umsatzsteuerpflichtig ist, folgt aus § 2 Nr. 2 UStG. nur, soweit ein Umsatz einer Geldforderung usw. vorliegt, nicht auch für den Fall, wo es sich um Erfüllung der Geldforderung selbst handelt. Man kann auch nicht mit C. Becher S. 19 die Behauptung aufstellen, daß steuerrechtlich auch bei den gegenseitigen Verträgen immer nur eine Leistung vorliege: § 8 Abs. 8 bestimmt für Tauschverträge, für die Annahme an Zahlungsstatt usw. das Gegenteil. Wenn ein Arzt für seine ärztliche Bemühung sich von dem Fabrikbesitzer einen von diesem gefertigten Gegenstand geben läßt, so sind beide Leistungen, die des Arztes (mit dem Wert des angenommenen Gegenstandes) und die des Fabrikbesitzers (mit dem Wert der Honorarforderung des Arztes) in die Umsatzsteuererklärungen der beiden Beteiligten einzusetzen. Man muß vielmehr sich vor Augen halten, daß nicht die Leistung allein strenggenommen das Steuerobjekt ist, sondern die Ausführung eines Leistungsgeschäftes durch beiderseitige Erfüllung und dabei soll die Zahlung den Maßstab für die Besteuerung darstellen und kann daher nicht selbständig Steuerobjekt sein. Grundsätzlich können Zahlungen selbst als Steuerobjekt nur in Betracht kommen, wenn sie selbständigen wirtschaftlichen Charakter haben, sie für die Art des Leistungsgeschäftes typisch sind: das ist beim Darlehnsgeschäft der Fall, das aber § 2 Nr. 2 ausdrücklich befreit.

β) **Schadenersatzleistungen** sind frei, weil sie, vom Standpunkt des Leistenden betrachtet, nicht entgeltlich sind, und vom Standpunkt des Empfängers aus betrachtet, nicht den Gegenwert für eine Leistung darstellen. Wer die Schadensersatzleistung erhält, hat seinerseits keine Leistung ausgeführt. Wohl wird es vielfach so liegen, daß er eine Leistung vorbereitet hat. Aber zur Leistung gehört die Herbeiführung des Erfolges und zu diesem ist es nicht gekommen. Der Schadensersatzleistende zahlt nicht, weil er etwas bekommen hat, sondern er zahlt, weil ihn eine besondere Haftung trifft. Daß der Schadensersatz dem Gegenwert gleichen kann, den der Empfänger erhalten hätte, wenn im regelmäßigen Geschäftsverkehr dessen Leistung zustandegekommen wäre, kann dem Wortlaut des Gesetzes gegenüber nicht in Betracht kommen. (Anders Herzfeld Leitf. S. 12). Dem Schadensersatz ist die Schadensausgleichung bei der Havarie gleichzustellen, auch hier fehlt die Leistung.

γ) Ebenso steht es z. B. mit **Prozeßkosten,** die der Prozeßgegner zu erstatten hat, mit Vertragstrafen u. ä.

δ) Auch **Versicherungssummen,** die ein Versicherungsunternehmen auszahlt, sind bei demjenigen, der sie vereinnahmt, umsatzsteuerfrei, selbst wenn sie den Gewerbetreibenden, dem z. B. sein Warenlager abgebrannt oder gestohlen worden ist, wirtschaftlich genau in die gleiche Lage versetzen, wie wenn er die Ware verkauft hätte. Aber die Vereinnahmung erfolgt nicht für eine Leistung des Versicherten; insbes. können nicht die Versicherungsbeiträge (Prämien) als die Leistung des Versicherten angesehen werden, denn diese werden nicht für die Versicherungssumme, sondern für das Versicherungsversprechen des Versicherungsunternehmens gezahlt. (Vgl. auch Popitz DJZ. Bd. 24, 1919, S. 336 und Mitt. f. d. öffentl. Feuerversicherungsanstalten Bd. 52, 1920, S. 2. Im Ergebnis ebenso, mit etwas anderer Begründung, C. Becher S. 19 und DStBl. Bd. 2, 1920, S. 449.)

ε) Da nur entgeltliche Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind, scheiden die Ausführung von **Aufträgen** im Sinne des BGB. (also im Gegensatz zu entgeltlichen Dienst- und Werkverträgen) und die **Geschäftsführung ohne Auftrag** aus. Da-

mit ist aber auch ausgeschlossen, daß die Beträge, die der Beauftragte oder der Geschäftsführer ohne Auftrag lediglich als **Auslagen** und Aufwendungen erstattet erhält, der USt. unterliegen. Sie sind nicht Entgelt für eine Leistung, sondern stellen selbständige, aus Anlaß einer unentgeltlichen Leistung entstehende Ansprüche dar.

b) Für eine Reihe von Leistungen bestehen **ausdrücklich Steuerbefreiungen;** vgl. darüber § 2 (S. 218 f.) und § 7 (Auch die persönlichen Steuerbefreiungen nach § 3 haben gleichzeitig eine sachliche Seite und laufen auf die Befreiung bestimmter Leistungen hinaus.)

7. Auf den **Rechtsgrund der Leistung** kommt es nicht an. Steuergegenstand ist der abstrakte Rechtsvorgang der Leistung.

a) Meist wird ein **Rechtsgeschäft** des bürgerlichen Rechts zugrunde liegen. Alle Arten, benannte und unbenannte, sind denkbar: Kauf-, Miet-, Pacht-, Werk-, Dienst- (vgl. oben zur Frage der Selbständigkeit B II 2), Verwaltungs-, Kommissions-, Agentur-, Makler-, Beförderungsverträge. Auch die (entgeltliche) Übernahme einer Bürgschaft — innerhalb des gewerblichen Betriebs — kommt in Betracht (so auch Weinbach S. 33). Darüber, daß auch Gesellschaftsverträge einer steuerpflichtigen Leistung zugrundeliegen können, s. besonders zu § 5.

Es braucht sich nicht um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft zu handeln. Auch eine Auslobung kann zu einer steuerpflichtigen Leistung führen: ein Preisausschreiben findet statt, in dem z. B. dem besten Entwurf eines Bauwerks ein Preis ausgesetzt wird; der Architekt, der den Preis erhält, bekommt ihn für seine Leistung; das ist anzunehmen, auch wenn man in der Auslobung nicht einen Vertragsantrag an eine unbestimmte Person mit Annahme des Antrags durch Ausführung der erforderten Handlung sieht sondern mit § 657 BGB. eine einseitige Erklärung des Auslobenden als Verpflichtungsgrund annimmt. Ebenso liegt es bei der Prämiierung eines Landwirts oder Gewerbetreibenden auf einer Ausstellung oder bei Rennpreisen eines Rennstalles. Das Rechtsgeschäft muß entgeltlich sein. Leihe, Auftrag (im Gegensatz zum entgeltlichen Dienst- oder Werkvertrag), Geschäftsführung ohne Auftrag, Schenkung scheiden aus. Es braucht aber die Absicht der Entgeltlichkeit nicht von vornherein vorzuliegen: ein Gewerbetreibender kann z. B. einem Geschäftsfreund eine Ware in der Absicht, sie ihm zu schenken, zuschicken; der Geschäftsfreund bezahlt aber; selbstverständlich ist auch dieses Entgelt steuerpflichtig.

b) Auch **bloße rechtserhebliche Handlungen** können als Leistungen gelten, so die Berge- und Hilfeleistung in Seenot und die Bergung von Seeauswurf und strandtriftigen Gegenständen (HGB. §§ 740 f., Strandungsordnung v. 17. Mai 1874). Im Gegensatz zur Geschäftsführung ohne Auftrag liegt in diesen Fällen eine entgeltliche Leistung vor. Die Frage kann nur sein, ob die Leistungen innerhalb einer gewerblichen Tätigkeit des Leistenden liegen; vgl. darüber unten zu **III.** S. 196.

c) Gleichgültig ist, ob das Rechtsgeschäft auf freier geschäftlicher Entschließung beruht oder auf behördlichen **Zwang** erfolgt. Wird eine Fabrik von der Behörde gezwungen, von ihrem Kohlenvorrat einer anderen etwas abzugeben, so liegt eine Leistung vor (vgl. Popitz, DStBl. Bd. 2, 1920, S. 643). Auch die Zwangsläufigkeit, in der sich z. B. die Rechtsgeschäfte bei der Kriegs- und Zwangswirtschaft abspielen, stehen der Steuerpflicht der Leistungen nicht entgegen (s. oben B II, 2d S. 156). Das gilt auch, wenn Gegenstände beschlagnahmt sind und nur an diejenige staatliche Stelle oder Kriegsgesellschaft veräußert werden dürfen oder auch müssen, zu deren Gunsten die Beschlagnahme erfolgt, wie das z. B. bei Getreide nach der Getreideordnung für das Erntejahr 1920 v. 21. Mai 1920 (RGBl. S. 1027) noch der Fall ist und während des Krieges

in weitem Umfange auf Grund der BRVO. über die Sicherstellung von Kriegsbedarf v. 24. Juni 1915/26. April 1917 (RGBl. S. 375) und zahlreicher Sonderverordnungen geschah. Ebenso liegt es bei den **Ablieferungen** nach dem AusfGes. zum Friedensvertrage v. 31. August 1919 (RGBl. S. 1530), sei es nun, daß es sich um Rückgabe früher zugewiesener feindlicher Güter oder um zur Auslieferung an die Entente bestimmtes Vieh, um Seeschiffe usw. handelt. Fraglich kann in solchen Fällen nur sein, ob die Ablieferung innerhalb der gewerblichen Tätigkeit erfolgt, s. unten zu III 1 (besonders S. 199).

Diese Grundsätze ändern sich auch nicht, wenn die Leistung durch unmittelbare Gewaltanwendung erzwungen wird. Das ist ohne weiteres klar, wo der Unternehmer an sich zur Leistung verpflichtet ist, der Landwirt etwa Getreide oder Vieh abzuliefern hat, seiner Pflicht aber nicht nachkommt, so daß die Zwangsdurchführung erfolgt. Es würde, wenn dann keine Steuerpflicht einträte, derjenige bevorrechtigt sein, der sich zur Erfüllung seiner Pflicht zwingen läßt (vgl. Regierungsvertreter StenBer. 1919 S. 4098 D). Es gilt aber auch, wenn von vornherein mit Zwang vorgegangen wird, wie etwa bei Kriegsleistungen nach dem Kriegsleistungsgesetz. Im übrigen s. auch hier wegen des Zusammenhanges mit der gewerblichen Tätigkeit unten III, 1, S. 198 d.

8. Wegen des **Zeitpunkts der Steuerpflicht** der Leistungen sind drei Fragen zu unterscheiden:

a) Die Frage des intertemporalen Rechts, von welchem Zeitpunkt an eine Leistung der Steuer unterliegt. Vgl. darüber zu § 46.

b) Die steuerrechtliche Frage nach dem Entstehen der einzelnen Steuerschuld. Vgl. darüber zu § 13.

c) Die steuertechnische Frage, zu welchem Steuerabschnitt eine Leistung gehört. Vgl. darüber auch zu § 13 und zu § 33.

III. Zusammenhang von Leistung und gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit.

1. a) Die Leistung muß innerhalb der gewerbl. oder berufl. Tätigkeit liegen. Es ist also festzustellen, ob die Leistung zur Sphäre des Eigenlebens (zur Privatwirtschaft) oder zur Sphäre der Unternehmertätigkeit gehört. (Vgl. zum folgenden Dittrich PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 457; Herzfeld Leitf. S. 11 f.; Weinbach S. 55/6; Koßmann Mitt. d. Steuerauskunftstelle des D. Ind.-Rats 1918 S. 66.)

Im allgemeinen gilt für den Geschäftsmann die Vermutung, daß seine Handlungen seinem Betriebe gelten. Man wird ähnlich wie im Handelsrecht (s. Staub Bd. I 10. A. S. 107) annehmen können, daß zu seinem Betrieb grundsätzlich alle vom Unternehmer als solchem abgeschlossenen Geschäfte gehören.

Nicht nötig ist, daß die Leistung, um einen Ausdruck von Herzfeld (Leitf. S. 12) zu gebrauchen, aus einem Umsatzgrundgeschäft des Unternehmens hervorgeht, d. h. daß der Unternehmer in erster Linie Geschäfte der betreffenden Art seinem Betriebe zur Aufgabe gesetzt hat. Einmal kann sich ein Geschäftsbetrieb auf mehrere Geschäftsarten erstrecken, dann aber kommen in jedem Betrieb Geschäfte vor, die zur Förderung des Betriebs dienen und die man, wieder mit Herzfeld, wohl Umsatzhilfsgeschäfte nennen kann. Das Hilfsgeschäft kann rechtlich den gleichen Inhalt, wie das Grundgeschäft haben (wie dieses im Verkaufen bestehen), kann auch eine andere Rechtsform (z. B. die der Vermietung) haben. Es kann regelmäßig betrieben werden oder sich aus den Umständen des Falls entwickeln. Es gehören zur gewerblichen Tätigkeit alle Handlungen,

die vorgenommen werden, um den Betrieb aufrechtzuerhalten (vgl. RFH. 2. S. v. 4. April 1919 Bd. 1 B S. 20; Amtl. Mitt. S. 149, v. 26. März 1920, RStBl. S. 272) oder die sich bei Gelegenheiten ergeben, die der Betrieb als solcher mit sich bringt.

b) Folgende **Beispiele** seien (z. T. in Anschluß an Herzfeld) gegeben:

Ein Fabrikant verkauft, z. B. wegen Absatzmangels für seine Produkte, die von ihm zur Verarbeitung gekauften Rohstoffe oder Halberzeugnisse unverändert weiter, wird also als Händler tätig.

Der Fabrikant veräußert die Abfälle und Nebenprodukte seines Betriebs (vgl. — für WUSt. — RG. 7. S. v. 9. Juli 1918, Amtl. Mitt. S. 107).

Der Fabrikant veräußert sein Automobil, seine Pferde, die er für seinen Betrieb (es können auch Kutschpferde für seine Fahrt zum Büro sein) hält.

Ein Fabrikationsbetrieb, der bisher kaufte und verkaufte, geht zur Lohnveredlung über.

Ein Fabrikant verpachtet einen Teil seines Betriebs, vermietet seine Maschinen.

Ein Fabrikant verkauft die ständig anfallenden Rohstoffe und die abgenutzten Maschinen oder auch noch völlig brauchbare Maschinen, weil er sie durch neue ersetzen will. Der gleiche Fall liegt vor, wenn ein Landwirt abgemelkte Kühe verkauft, Pferde veräußert, weil sie für seine Zwecke nicht mehr geeignet sind, oder wenn ein Fuhrunternehmen ausgediente Pferde an die Abdeckerei veräußert, oder wenn ein Gastwirt sein Orchestrion, sein bisher dem Schankbetriebe dienendes Klavier veräußert.

Ein Versicherungsunternehmen übernimmt in Schadensfällen die beschädigten Gegenstände (z. B. Glasscheiben) und veräußert sie (vgl. RSchA. v. 21. Mai 1918, Amtl. Mitt. S. 48; Popitz Mitt. f. d. öffentl. Feuerversicherungsanstalten Bd. 52, 1920, S. 3).

Ein Unternehmer hat sog. Wohlfahrtseinrichtungen, bringt die Arbeiter unter, versorgt sie mit Bädern, gibt Lebensmittel (in Kasinos, Kantinen, Verkaufsstellen), Bedarfsartikel ab. Das OVG. hat für das Gemeindeeinkommen- und Gewerbesteuerrecht ständig angenommen, daß die Wohlfahrtseinrichtungen zum Betrieb gehören, daß ein Unternehmen, das in einer Gemeinde nur solche Einrichtungen hat, trotzdem auch dort einen Betriebsort hat (vgl. z. B. OVG. v. 23. Juni 1904 i. St. Bd. 12 S. 472). Entsprechend sind die in solchen Einrichtungen stattfindenden [entgeltlichen] Leistungen dem Hauptbetrieb zuzurechnen. So schon für WUStG. das RG. 7. Zs. v. 28. Juni 1918 (Amtl. Mitt. 1918 S. 105); für das alte UStG. RFH. 2. S. v. 26. März 1920 (RStBl. S. 272: auch für den Fall, daß es sich nicht um freie Arbeiter handelt, sondern um Kriegsgefangene, denen der Unternehmer rationierte Waren zuteilt). Wegen der Frage, ob hier eine Anerkennung als gemeinnützig oder wohltätig in Betracht kommt, s. zu § 3 Nr. 3 (unten S. 289).

Eine Brauerei richtet Schankstätten ein und verpachtet oder verkauft sie mit allem Inventar an Gastwirte. Ähnlich der vom RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 Bd. 1 S. 141, RStBl. S. 325) entschiedene Fall, daß jemand ein Lichtspieltheater einrichtet und verpachtet.

c) Auch L e i s t u n g s m ö g l i c h k e i t e n, die der Betrieb mit sich bringt, gehören hierher: der Rauchwarenhändler nutzt bei seiner Auslandsreise die Gelegenheit zu einem Abschluß in Tabak, der Droschkenbesitzer hat unterwegs Gelegenheit, sein Pferd gegen Entgelt einem Dritten zur Mithilfe bei Überwindung einer Steigung zu überlassen, der Dienstmann vermittelt dem Reisenden ein Hotel und erhält dafür ein Trinkgeld (kein Geschenk, sondern Bezahlung!). Auch der Schiffer, der unterwegs einem Schiff in Seenot hilft, ein festgefahrenes

Schiff losturnen kann, der Fischer, der Strandgut birgt, wird mit dem Hilfs-, Berge- oder Turnlohn, da er bei einer mit der Art des Betriebs zusammenhängenden Leistung entstanden ist, umsatzsteuerpflichtig (a. A. Weinbach S. 26; wie hier RFM. v. 14. April 1919 Amtl. Mitt. S. 107).

d) Auch die Lieferungen innerhalb der Kriegs- und Zwangswirtschaft und die sonst erzwungenen Ablieferungen liegen innerhalb der gewerblichen Tätigkeit, solange die Gegenstände dem Betrieb dienten und nicht das Unternehmen selbst aufgelöst wird. Ob die Gegenstände im normalen Betriebe veräußert worden wären oder ob etwa der Landwirt, der lediglich Milchwirtschaft treibt, Vieh sonst nicht veräußert, zur Ablieferung von Milchkühen gezwungen ist, Pferde hergeben muß, obgleich er sie dringend braucht, ändert nichts daran, daß die Gegenstände seinem Betriebe dienten, und er wird ja gerade auch dazu entschädigt, seinen Betrieb weiter aufrechterhalten zu können. Vgl. RFH. 2. S. v. 14. Jan. 1920 (Bd. 2 S. 122, RStBl. S. 239: „auch die gelegentliche Veräußerung von Vieh gehört zu den in landwirtschaftlichen Betrieben vorkommenden und ihnen eigenen Geschäften"). S. auch RFM. v. 13. Februar 1920 III U 3586 und 18. Juni 1920 III U 4541. Auch bei Unterlassungen (s. oben II 3 S. 192) kommt es darauf an, ob es der Unternehmer als solcher ist, der in seinem Betriebe sich zu der Unterlassung verpflichtet oder eine Lizenz zur Ausnutzung eines Patents gibt usw.

2. Schwierig ist die Frage, ob auch die Veräußerung eines Geschäfts und der dem Betriebe gewidmeten Betriebs- (Produktions-) Mittel umsatzsteuerpflichtig ist.

a) Übereinstimmung herrscht dabei für die Frage der **Veräußerung des Geschäfts als ganzem.** Der Unternehmer, der das Geschäft, das er betreibt, verkauft, handelt nicht mehr innerhalb seines Betriebs, er stellt ihn vielmehr ein, man kann auch nicht von einer letzten Handlung innerhalb der gewerblichen Tätigkeit sprechen, denn diese Handlung versetzt den Verkäufer bereits unter die Privatpersonen. Das gilt z. B. auch, wenn Ärzte, Rechtsanwälte ihre Praxis verkaufen. Die Frage war entsprechend bereits für das WUStG. (AuslGrunds. Nr. XVIII S. 1) entschieden; vgl. auch Begr. zum alten UStG. 1918 zu § 1 S. 28 Abs. 2 und RFH. 2. S. v. 7. Mai 1919 (Amtl. Mitt. S. 275) und v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 387). Man wird das gleiche auch annehmen müssen, wenn der Unternehmer sich nicht ins Privatleben zurückziehen will, sondern mit dem Erlös des Geschäfts ein neues errichten will: denn auch in diesem Fall stellt er zunächst seinen Betrieb ein. Erforderlich ist aber, daß wirklich das ganze Geschäft verkauft wird, nicht etwa bloß ein Betriebszweig, eine Filiale, die der Unternehmer aufgeben will (so auch Koßmann a. a. O.). Die Handschuhfabrik, die bisher eine Reihe Läden besaß und diese veräußert, weil sie den Kleinhandelsbetrieb aufgeben und sich auf die Fabrikation beschränken will, ist steuerpflichtig; ebenso das schwerindustrielle Werk, das etwa eine Hütte bei Umstellung der Produktion abstößt oder Bergwerke austauscht. Weiter darf das Veräußern von Geschäften nicht gerade den Inhalt der gewerblichen Tätigkeit ausmachen oder doch wesentlich dazu gehören, wie das beim gewerbsmäßigen Gründer (merchant banker) der Fall ist (der freilich die Veräußerungen wohl immer in der steuerfreien Form der Veräußerung der Geschäftsanteile — § 2 Nr. 2 — vornehmen wird; über die Frage der Anwendbarkeit des § 5 AO. s. unten zu § 5), oder bei der Brauerei, die Gastwirtschaften veräußert, um sich die Abnahme von Bier zu sichern, der Zigarrenfabrik, die Zigarrenläden veräußert, der Schokoladenfabrik, die Konfitürenläden veräußert.

Handlungen, die die Geschäftsaufgabe nur vorbereiten, liegen noch innerhalb der gewerblichen Tätigkeit: also z. B. Ausverkäufe des Warenlagers, Ver-

kauf der Maschinen, auch des Fabrikationsbetriebes selbst, wenn noch der Verkauf der Warenvorräte weiter fortgesetzt wird.

Zu beachten ist, daß bei der Veräußerung des Geschäfts als ganzes insofern eine Steuerpflicht vorliegen kann, als unter den mit verkauften Gegenständen sich Luxusgegenstände befinden, deren Lieferung durch Privatpersonen nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 (s. d.) luxussteuerpflichtig ist: es muß dann der auf sie entfallende Teil des Gesamtentgeltes ermittelt und der Verstempelung nach § 39 unterworfen werden.

b) Aus den dargelegten Grundsätzen beantwortet sich auch die Frage des **Verkaufs von Schiffen** (und der Ablieferungen von Schiffen) durch einen Reeder. Man wird davon ausgehen müssen, daß der Verkauf und Tausch von Schiffen dem Schiffahrtsbetriebe eigen ist. Der Betrieb soll im allgemeinen nicht bloß die Lebensdauer eines Schiffes dauern, auch nicht mit dessen Abnutzung sich allmählich entwerten, sondern er setzt ständig gebrauchsfertige Schiffe voraus, es werden alte verkauft, neue hinzugekauft, der Bestand richtet sich nach der Geschäftslage und der Ausdehnung des Betriebs. Der Reeder, der ein Schiff verkauft, handelt also innerhalb seines Gewerbebetriebes (so auch Goldschmidt „Hansa" v. 3. Sept. 1919 S. 157; Aufsatz in Hamb. Corresp. v. 8. Dez. 1918 „Reederei und USt."; a. A. Dittrich a. a. O.). Das gleiche muß in entsprechender Anwendung der auf Viehablieferungen bezüglichen Entscheidung des RFH. 2. S. v. 14. Jan. 1920 (s. oben) für die Ablieferungen an die Entente gelten. Anders wird es nur sein, wenn die Veräußerung oder die Ablieferung zur Einstellung des Betriebes führt, wenn also kein Schiff dem Schiffer mehr bleibt. Aber selbst der Schiffer, der sein einziges Schiff gegen ein anderes austauscht (vgl. wegen der Versteuerung des Tausches § 8 Abs. 8), handelt innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit.

c) In Zusammenhang mit der Frage der Veräußerung des Geschäfts als Ganzem steht die **Stillegung eines Betriebes** durch behördliche Verfügung gegen Entschädigung. Sie ist im Kriege auf Grund der Kriegsverordnungen nicht selten erfolgt. Man kann nicht ohne weiteres für Steuerfreiheit sich aussprechen (so zu allgemein pr. FM. v. 5. April 1919, Amtl. Mitt. S. 146; Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 460). Vielmehr kommt es darauf an, ob der Unternehmer völlig seines Betriebes beraubt wird, dann liegt der Fall ebenso, wie beim Verkauf des Betriebes als Ganzem; oder ob er nur für die Zeit einer bestimmten Bewirtschaftungsart ausgeschaltet werden soll, dann ruht sein Betrieb nur (s. oben B V 4 und 5 S. 188) und die Entschädigung ist Entgelt für ein (erzwungenes) Unterlassen, das innerhalb seiner Tätigkeit liegt. (So C. Becher DStBl. Bd. 2, 1920, S. 449.)

3. Strittig kann die Frage sein, wann ein **Grundstücksverkauf** innerhalb gewerblicher Tätigkeit liegt. Wie zu § 5 noch näher dargelegt wird, können — im Gegensatz zum WUStG. — auch Grundstücke Gegenstand einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung bilden. Bei der starken Verknüpfung des Grundbesitzes sowohl mit der Privatwirtschaft, wie mit gewerblicher Tätigkeit, ist es aber häufig schwierig festzustellen, ob der Verkauf lediglich eine Verschiebung im Privatvermögen bedeutet, oder ob er innerhalb der gewerblichen Tätigkeit liegt. Das letztere ist zweifellos der Fall bei Unternehmen, zu deren Wesen der Grundstücksverkauf gehört, also bei Grundstücksverwertungs-, Terrain-, Baugesellschaften (vgl. die 3 Urteile des RFH. 2. S. v. 3. März 1920, RStBl. S. 240), Baugenossenschaften (s. RFM. v. 17. Mai 1920, RStBl. S. 328), ferner bei Unternehmen, deren Geschäftsbetrieb die Übernahme von Grundstücken in sich schließt, so Güterschlächter (vgl. RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920, RStBl. S. 387), Hypothekenbanken, Landschaften, Sparkassen, Kreditgenossenschaften, Banken überhaupt, weiter

auch bei Bauunternehmern, die Grundstücke bebauen, um sie dann entweder selbst durch Vermietung zu nutzen oder zu verkaufen. (Ebenso C. Becher DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 240.) Auch bei Bergwerksgesellschaften, die zur Abfindung in Bergschadenstreitigkeiten oder zur Vermeidung von solchen Grundstücke übernehmen und verwerten (a. A. Weinbach S. 52). Weiter in den bereits behandelten Fällen, in denen die Veräußerung ganzer Betriebe zum Gewerbe des Veräußernden gehört. Schwierig ist die Frage beim Landwirt zu beantworten. Man wird hier im allgemeinen verneinen, denn für den Landwirt ist das Grundstück nicht so sehr Produktionsmittel, als in erster Linie ein Vermögensbesitz. (Vgl. zu der ganzen Frage Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 532.) Wegen der Befreiung von Verkäufen zu Siedlungszwecken vgl. Anhang zu § 2 Nr. 4 unten S. 255. Wegen der Berechnung des Entgelts bei Grundstücksverkäufen unten zu § 8.

Zu beachten ist bei Grundstücksverkäufen, daß auch hier, ähnlich wie bei 2a Abs. 3, bei einem an sich steuerfreien Verkauf eine Steuerpflicht wegen der mitveräußerten Luxusgegenstände vorliegen kann. Es kommt gerade zurzeit nicht selten vor, daß jemand seine Villa mit der ganzen Einrichtung veräußert: die in der Einrichtung enthaltenen Luxusgegenstände der in § 23 Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art (Bilder, Teppiche, Klavier, Tafelsilber usw.) sind in der Form des § 39 zu versteuern. (Vgl. auch R. F. M. vom 18. August 1920 III a 4383, wo die Grunderwerbsteuerämter angewiesen werden, Veräußerungen eingerichteter Häuser den Umsatzsteuerämtern mitzuteilen.)

4. Soweit die Leistung **außerhalb der gewerblichen Tätigkeit** erfolgt, ist keine Umsatzsteuerpflicht nach § 1 Nr. 1 gegeben. So z. B. wenn ein Kaufmann seine Privatmöbel, seine Kleider verkauft. Das wird auch gelten müssen, wenn er den Erlös (z. B. des im Preise gestiegenen Kunstwerks oder Perserteppichs) in seinem Betrieb verwenden will, es sei denn, daß er ständig seine Betriebseingänge in solchen Gegenständen anzulegen pflegt, um sie bei gegebener Zeit mit Gewinn loszuschlagen, dann handelt er eben — und mag auch seine Firma auf Düngemittel lauten — auch mit Teppichen und Hauseinrichtungsgegenständen. Genauer Feststellung bedarf es vor allem bei Unternehmern, die mit Hausgegenständen handeln: sie pflegen häufig einstweilen unverkäufliche oder Wertschwankungen ausgesetzte Stücke in ihrer Privatwohnung aufzustellen. Die Vermutung spricht dann beim Verkauf stets gegen einen Privatverkauf. Der Kunsthändler veräußert grundsätzlich jedes Kunstwerk als Unternehmer und wenn er es auch dem Kunden beim freundschaftlichen Mittagessen in seiner Privatwohnung, wo er es aufgehängt hat, „weil er es für sich behalten wollte", verkauft. Das gleiche wird vom Möbelhändler, Juwelier usw. zu gelten haben, vor allem in eine rZeit, wo gebrauchte Gegenstände hohen Handelswert haben. Darüber, daß die Veräußerung gewisser Einrichtungsgegenstände auch beim Verkauf außerhalb der gewerblichen Tätigkeit zur Luxussteuerpflicht führt, s. zu § 23, Abs. 1, Nr. 3.

IV. Räumliche Geltung der Umsatzsteuer (Inland).

I. Die Leistung muß im Inlande ausgeführt werden. Daraus ergeben sich zwei Fragen:

1. Was ist Inland?

2. Welche Leistung ist im Inland ausgeführt?

II. Inland ist lediglich das Deutsche Reichsgebiet im staatsrechtlichen Sinne.

1. Es gehören dazu:

a) Die Gebiete, die staatsrechtlich zu Deutschland gehören, aber zollrechtlich wie Ausland behandelt werden, also die Küstengewässer und die Dreimeilenzone, die Zollausschlüsse (z. B. Helgoland), die Freibezirke und Freihäfen. Von den Ausnahmen, die hiervon für ganz bestimmte Arten von Lieferungen im Auslandshandel bestehen, wird bei § 2 Nr. 1 VIII (S. 234 f.) näher gehandelt werden.

b) Die von der Entente lediglich besetzten Gebiete (das linke Rheinufer, die Brückenköpfe), auch die Abstimmungsgebiete in Ost- und Westpreußen und Oberschlesien; auch Nordschleswig bis zum 16. Juni 1920 (s. unten f.). Wegen des Saargebietes vgl. zu 2e.

2. Es gehören nicht zum Inland:

a) Die Zollenklaven (früher Luxemburg; jetzt noch die österreichischen Gemeinden Jungholz in Tirol, Mittelberg in Vorarlberg).

b) Früher die Schutzgebiete.

c) Die im Kriege von Deutschland besetzten Gebiete (Belgien, Nordfrankreich, Rumänien, der Osten, zuletzt noch kurländische, livländische und littauische Teile).

d) Die im Friedensvertrag abgetretenen Gebiete, also Elsaß-Lothringen, der größte Teil der Provinz Posen, Teile von Westpreußen, Gebiete von Schlesien (an die Tschecho-Slowakei), das Danziger und Memeler Gebiet; auch die an Belgien abgetretenen Teile von Eupen-Malmedy.

e) Das Saargebiet, obgleich es staatsrechtlich weiter zu Deutschland gehört, wegen seines völligen Ausscheidens aus der deutschen Verwaltung bis zur endgültigen Entscheidung.

f) Nordschleswig.

3. In den Fällen zu 2d bis f ist der Zeitpunkt des Ausscheidens wichtig. Grundsätzlich ist der Tag des Inkrafttretens (der Ratifikation des Friedensvertrags) maßgebend: 10. Januar 1920. Aus praktischen Gründen kennt aber das Rundschreiben des RFM. v. 30. Jan. 1920 (RStBl. S. 157) den vorher schon bestehenden de facto-Zustand an und stellt für Elsaß-Lothringen auf den 11. Nov. 1918, für die beim Polenaufstand von Polen besetzten Teile der Provinzen Posen und Westpreußen auf den 1. Febr. 1919 ab. Bei Nordschleswig ist der 16. Juni 1920 maßgebend (Rundschreiben v. 30. Juni 1920, RStBl. S. 473).

Das Ausscheiden und dessen Zeitpunkt haben wichtige Folgen:

a) Die Unternehmer, die ihre Tätigkeit in den ausgeschiedenen Teilen ausüben, sind für die dort ausgeführten Leistungen dem Deutschen Reich gegenüber steuerfrei geworden, und zwar für den ganzen Steuerabschnitt, in den die Abtretung fällt, auch wegen des bereits vorher abgelaufenen Teiles, denn ihre Veranlagung ist nicht mehr durchführbar.

b) Die Lieferung in das Gebiet ist von dem Zeitpunkt an steuerfreie Ausfuhr. Die Unternehmer, die dahin liefern, sind aber für die Lieferungen bis zu dem Zeitpunkt steuerpflichtig, gleichgültig, wann die Zahlungen eingehen. RFM. v. 30. Jan. 1920 (RStBl. S. 157) stellt offenbar auf den Zeitpunkt der Zahlungen und nur im Falle des § 9 auf die Lieferungen ab. Doch wird damit verkannt, daß allgemein die Lieferungen und nicht die Zahlungen der Steuergegenstand sind (vgl. zu der Frage oben Einl. 4 Kap. AIII S. 64 f).

c) Die Lieferungen aus den Gebieten, soweit sie nach dem Zeitpunkt ausgeführt werden, sind als Einfuhr nach § 2 Nr. 1 anzusehen. Damit ist der deutsche Importeur beim weiteren Verkauf im Großhandel ebenfalls befreit (vgl. zu § 2 Nr. 1 S. 238).

d) Wiederveräußererbescheinigungen nach § 22 (früher nach § 20) und Verwendungsbescheinigungen nach § 24 (früher § 28 Abs. 2) verlieren, soweit sie in den abgetretenen Gebieten vor oder nach dem Zeitpunkt ausgestellt sind, ihre Wirksamkeit. Für den Gewerbetreibenden der abgetretenen Gebiete sind sie bedeutungslos, soweit er sich in das Gebiet liefern läßt, denn die Ausfuhr ist frei. Für Gewerbetreibende, die im Inland kaufen und sich liefern lassen wollen, müssen neue ausgestellt werden.

III. Wann ist eine Leistung im Inland ausgeführt?

1. Feststeht, daß es nicht auf den Sitz der Leitung des Unternehmens ankommt. Die inländische Firma kann in Brasilien eine Zweigniederlassung haben und dort Leistungen ausführen, ohne daß der inländische Betriebsort mitwirkt. Das ausländische Unternehmen mit dem Sitz in Brüssel kann in Cöln eine Zweigniederlassung haben und von da aus Leistungen vornehmen. Wegen der Frage, ob es einer Zweigniederlassung bedarf, s. unten 2b.

Gleichgültig ist, wo die Bezahlung erfolgt. Zwei Berliner Firmen können sich für ihre Geschäfte, die hier ausgeführt werden, durch Banküberweisungen in Basel bezahlen.

Nicht maßgebend ist, daß die Leistung im Inland erfüllt wird. Denn sonst wäre jede Versendung ins Inland, auch von einer ausländischen Firma an eine inländische, steuerpflichtig (vgl. § 2 Nr. 1).

Nicht maßgebend ist der Ort, an dem das Rechtsgeschäft abgeschlossen ist. Zwei Hamburger Kaufleute, die sich in Kapstadt treffen, können ihre in Hamburg angekommenen Ladungen oder selbst die dem einen gehörigen Lagerbestände in Thüringen kaufen und verkaufen.

2. a) Es wird erforderlich sein, vom **Ausgangspunkt** der Leistung als des Steuergegenstandes auszugehen und festzustellen, wo die Leistung (als der dingliche Vorgang) bewirkt wird. Dabei kann nicht verlangt werden, daß alle Stadien der Ausführung im Inland liegen. Vielmehr kommt es entscheidend darauf an, wo findet der zur Bewirkung der Leistung erforderliche Teil der gewerblichen Tätigkeit statt. Im einzelnen ergibt sich dabei:

b) Für die Feststellung wird der im pr. Gewerbesteuerrecht (besonders im Kommunalabgabenrecht) entwickelte Begriff des **Betriebsorts** verwertbar sein (so schon 1. A. S. 73). In eingehender Rechtsprechung hat das pr. OVG. dargelegt, daß dieser Begriff weiter ist, als der im ReichsdoppelStG., im (bisherigen) pr. EStG. (§ 3) und im KAG. (§ 35; vgl. jetzt § 10 LStG.) wichtige Begriff der Betriebstätte. Die Betriebstätte fordert eine Stelle, an der sich dauernd der Hauptsache nach zufolge der Willensbestimmung des Unternehmers oder nach der Natur des Gewerbes diejenigen Tätigkeiten vollziehen, welche den Inhalt des Gewerbebegriffes ausmachen; es bedarf also einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, wenn auch keines nach außen abgeschlossenen Raumes. Es ist klar, daß dieser Begriff für die Zwecke der USt. zu eng ist: der Ausländer, der Ware in das Inland bringt, um sie von seinem Hotel aus zu verkaufen, hat keine Betriebstätte, es liegt aber kein Grund vor, ihn zu befreien, er führt zweifellos Leistungen im Inland aus. Für den Betriebsort wird nur gefordert, daß an einem Orte die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind, die als Ausfluß der gewerblichen Tätigkeit in irgendeiner Weise erscheinen. Es bedarf also keiner Fabrikationsstätte oder eines Lagers, es genügen auch sonstige zum Gewerbebetrieb gehörige Veranstaltungen (z. B. die Gleise eines Beförderungsunternehmens, das Leitungsnetz eines Gas- oder Wasserwerks, eines Automaten, der Gegenstände verkauft); es ist auch keine Dauer erforderlich (es genügt das Baubüro bei einem auf kurze Dauer bestimmten Tiefbauunternehmen). Vgl. über die sehr ausgedehnte Rechtsprechung Fuisting-Strutz

Bd. 1 S. 114ff.; Strutz S. 38f.; Noell-Freund KAG. 8. A. S. 137f., 185f.; Fernow S. 243f., Schlutius, „Rechtsprechung des OVG. auf dem Gebiete der Gemeindeeinkommensteuer" 1919, S. 46ff.

Nun ist für die USt. nicht jeder Betriebsort maßgebend, denn für die USt. kommt es auf Leistungen an. Wo nur fabriziert, nur gelagert wird, ist zwar ein Betriebsort, aber wenn dort Umsätze nicht getätigt werden, so kommt eine Umsatzsteuerpflicht wegen dieses Betriebsortes nicht in Betracht. Es muß vielmehr ein Betriebsort sein, der geeignet ist, zum Ausgangspunkt von Leistungen zu dienen und von dem auch Leistungen ausgehen. Ein solcher Betriebsort liegt vor, wenn im Inland das Büro sich befindet, von dem die Anordnungen zur Ausführung der Leistungen ausgehen. Dazu bedarf es beim Verkauf von Gegenständen, daß die Waren selbst sich im Inland befinden, sei es, daß eine Zweigniederlassung des ausländischen Unternehmens in Deutschland vorhanden ist, von der aus verkauft wird, sei es, daß in Deutschland ein Lager besteht, der Kaufvertrag zwar im Ausland geschlossen wird, aber die Lieferung von dem deutschen Lager ihren Ausgang nimmt. Wird in Deutschland fabriziert, so würde eine Lieferung im Inland vorliegen, wenn die Ware von der deutschen Fabrik aus geliefert wird, sei es auch auf Anweisung aus dem Ausland, dagegen nicht, wenn die Ware erst von dem Fabrikationsort ins Ausland verbracht und dann erst von dort aus wieder ins Inland versandt wird. Nicht nötig ist, daß das Lager nach außen im eigenen Namen des ausländischen Unternehmers gehalten wird. Es kommt vielmehr darauf an, ob der Inhaber des Lagers lediglich auf Weisungen des ausländischen Unternehmers tätig ist. Tritt er allerdings als Kommissionär auf, so wird man keinen Betriebsort des Ausländers annehmen können; es ist dafür auch kein Bedürfnis vorhanden, da der Kommissionär seinerseits ja mit dem vollen Verkaufspreis steuerpflichtig ist (vgl. unten zu § 5 und die allerdings auf den Begriff der Betriebstätte bezügliche Entscheidung des pr. OVG. v. 3. Jan. 1918, PrVerwBl. Bd. 41, 1918/19, S. 159). Anders ist es, wenn ein sog. Vermittlungsagent ein Lager des Ausländers unterhält und aus diesem verkaufte Ware dem Kunden übergibt, in diesem Falle ist ein Betriebsort des Ausländers am Orte des Lagers begründet (sogar eine Betriebstätte, OVG. v. 21. Mai 1917, PrVerwBl. Bd. 41, 1918/19, S. 15 Nr. 24). Werden in dem Büro lediglich Aufträge entgegengenommen, die vom Auslande aus ausgeführt werden oder sendet der Ausländer Handlungsreisende (auch mit einer unverkäuflichen Mustersendung) aus, so liegt kein inländischer Betriebsort vor.

Bei Leistungen, die sich nicht in einer Sache konkretisieren, wird das Büro, von dem die zur Ausführung maßgebenden Beschlüsse ausgehen, entscheidend sein müssen, auch wenn die Wirkung der Leistung im Ausland stattfindet. Der Makler, der es in Hamburg übernimmt, für das Schiff seines Auftraggebers, der sich in London befindet, eine Sendung nach Rio zu besorgen, ist mit seiner Courtage umsatzsteuerpflichtig, auch wenn er die Leistung lediglich dadurch ausführt, daß er seinen Londoner Geschäftsfreund beauftragt, das weitere zu besorgen (so auch RFM. v. 14. April 1919, Amtl. Mitt. S. 108 II 2). Das gleiche gilt vom Spediteur, der durch einen ausländischen Geschäftsfreund eine Beförderung zwischen ausländischen Plätzen vermittelt: die Leistung nimmt von seinem deutschen Büro ihren Ausgangspunkt. Ebenso liegt es bei dem Patentanwalt, der für einen deutschen Erfinder durch den Geschäftsfreund in London ein englisches Patent vermittelt (vgl. auch § 112 Nr. 1 AusfBest.)

c) Der Begriff des Betriebsorts wird insoweit nicht für die USt. ausreichen, als das pr. OVG. (vgl. z. B. v. 28. Oktober 1897 i. St. Bd. 6 S. 433) eine gewisse Dauer des Vorliegens der sachlichen oder persönlichen Voraus-

setzungen eines Gewerbebetriebes fordert. Das würde dazu führen, daß der ausländische Geschäftsmann, der mit seinen Waren (z. B. Edelsteinen, Kunstsachen) nach Deutschland kommt und vom Hotel aus verkauft, nicht steuerpflichtig wäre, wenn der Aufenthalt ganz vorübergehend wäre. Auch der Ausländer, der zum Wochenmarktverkehr über die Grenze kommt, wie das im Grenzverkehr allgemein üblich ist, hat trotz seines regelmäßigen Besuches des Marktes keinen Betriebsort, wenn er nicht etwa einen festen Stand auf dem Markte hat. Dasselbe gilt vom Ausländer, der sein Gewerbe im Umherziehen im Inland betreibt, vom Sänger, der Deutschland durchreist und Konzerte gibt. Aus dem UStG. ist aber kein Grund gegen die Steuerpflicht in solchen Fällen zu entnehmen. In allen diesen Fällen sind vielmehr die Leistungen unzweifelhaft im Inland ausgeführt. Freilich wird die Erfassung sehr schwer sein. Es kommt § 71 AO. in Betracht, wonach ein Vertreter zu bestellen ist (vgl. unten zu § 11). § 101 AO. mit der sachenrechtlichen Haftung der Waren kann nur auf den Zoll und die besondere Verbrauchsteuer bezogen werden und höchstens bei der Luxussteuer könnte eine entsprechende Anwendung versucht werden. Eine Verstempelung nach § 39 des Ges. kann nicht gefordert werden, da die Voraussetzung für die Anknüpfung der Steuerpflicht an den einzelnen Vorgang (die Veräußerung außerhalb des Gewerbebetriebes) fehlt. Weiterhelfen kann § 32 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 2 Satz 3: Das Umsatzsteueramt, das von solchen gewerblichen oder beruflichen Leistungen eines Ausländers, der sich nur vorübergehend im Inland aufhält, hört, kann Sicherheitsleistung verlangen und erforderlichenfalls den Steuerabschnitt kürzen, um zur Veranlagung schreiten zu können. Beim Straßenhandel helfen die §§ 117 ff. AusfBest.

3. Beeinflußt wird die Frage nach dem räumlichen Geltungsbereich der USt. durch besondere **Befreiungsvorschriften.** Die Befreiung der Einfuhr, die § 2 Nr. 1 noch besonders aufführt, ergibt sich an sich schon aus § 1 Nr. 1, denn eine Lieferung, die im Ausland ihren Ausgangspunkt nimmt, ist nicht im Inland ausgeführt. Dagegen liegt eine Durchbrechung der entwickelten Grundsätze über die Zurechnung der Leistungen zum Inlandsumsatze war:

a) in der Befreiung der Ausfuhr. Die Lieferung ins Ausland nimmt vom Inland, wo die Ware herstammt und die Verkaufsstelle des Exporteurs sich befindet, den Ausgangspunkt, ist also im Inland ausgeführt; sie ist aber ausdrücklich befreit (außer im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5). Näheres darüber zu § 2 Nr. 1. Bemerkt sei schon hier, daß nicht auch Leistungen in bezug auf das Ausland (Spedition, Lohnwandlung) befreit sind;

b) in der Bevorrechtigung gewisser Umsätze in und aus dem staatsrechtlichen Inland, aber zollrechtlichen Ausland nach § 2 Nr. 1 des Ges. und § 11 Nr. 2 u. 3 AusfBest.; vgl. zu § 2 Nr. 1 (S. 234);

c) in der Befreiung der Seeschiffahrt, auch wenn sie aus einem deutschen Hafen den Ausgang nimmt, durch § 2 Nr. 5 (S. 257). Näheres darüber dort. Bemerkt sei aber schon hier, daß Leistungen in bezug auf den Seeverkehr nicht auch befreit sind, also nicht der Befrachtungsmakler usw.

D. Der Eigenverbrauch.

I. Der Eigenverbrauch als zweites Steuerobjekt. Wie bereits in der Einl., 4. Kap. A II (S. 63) hervorgehoben wurde, stellt § 1 Nr. 2 ein zweites Steuerobjekt neben das Steuerobjekt der Lieferungen und sonstigen Leistungen in § 1 Nr. 1. Es handelt sich dabei aber nicht eigentlich um eine Sondersteuer wie bei den sonstigen dort zusammengestellten Abarten der USt. Das Steuersubjekt ist ganz das gleiche wie nach § 1 Nr. 1: der Unternehmer; die Form der

Besteuerung ist ebenfalls die gleiche: die Berechnung nach Steuerabschnitten; das Steuerobjekt findet sich bei der allgemeinen USt., wie bei den beiden Luxussteuern (§ 17 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Nr. 1). Auch Steuerobjekt und Steuermaßstab lassen sich aus der Normalform des § 1 Nr. 1 entwickeln: es handelt sich um die Fiktion einer Lieferung und die Fiktion eines Entgelts. Die Vorschrift entspricht der im kaufmännischen Betriebe bestehenden Üblichkeit: der Geschäftsmann behandelt seinen Betrieb wie eine von ihm als Privatmann verschiedene Persönlichkeit, er schreibt seinem Betriebe gut, was er entnimmt, und belastet sein Privatkonto.

II. Entstehungsgeschichte. Die Vorschrift findet sich noch nicht im WUStG., ist vielmehr erst im alten UStG. 1918 (§ 1 Abs. 2) enthalten. Erwähnt sei, daß auch die große amerikanische Generalakzise (s. Einl., 1. Kap. A S. 5) die Besteuerung des Eigenverbrauchs kannte. In den französischen und italienischen Parallelen (s. Einl., 1. Kap. C I u. II S. 26) fehlt eine ähnliche Vorschrift, dagegen findet sie sich im tschecho-slowakischen Gesetz (§ 1 Abs. 5), nicht dagegen im österreichischen Entwurf (vgl. dazu dessen Begr. S. 34/5).

III. Volkswirtschaftliche Begründung. Die Vorschrift hat den Zweck, den Selbstversorger nicht vor demjenigen zu bevorzugen, der kaufen muß. Der Gedanke der Verbrauchssteuer wird folgerichtig durchgeführt, indem auch der Verbrauch dessen erfaßt wird, der sich aus dem eigenen Betriebe versorgen kann (vgl. Begr. 1918 S. 29). Im alten UStG. 1918 wurde der kleine Selbstverbraucher dadurch begünstigt, daß das Umsatzminimum, das das alte Gesetz (§ 3 Nr. 3) kannte, für den Eigenverbrauch erhöht wurde (s. dazu 1. A. S. 101; Graf Schack von Wittenau PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 11). Mit dem Wegfall des Umsatzminimums (Begr. 1919 S. 30) fiel auch diese Vergünstigung. Im Ausschuß ist versucht worden, wenigstens für den Eigenverbrauch nur Umsatzminimum wieder einzuführen oder durch Pauschalierungen des Eigenverbrauchs diesen zu begünstigen (Ber. 1919 S. 10, 47, Anträge des Abg. Weilnböck, s. Korresp. d. Bundes der Landwirte vom 16. Oktober 1919, Nr. 43, S. 135). Die Anträge wurden abgelehnt, weil eine Bevorzugung des an sich schon begünstigten Selbstversorgers vor dem Stadtbewohner nicht gerechtfertigt erschien, gerade auch nicht des kleinen Landwirts vor dem ihm sozial entsprechenden Arbeiter (Ber. 1919 S. 10). Im übrigen bleibt der Selbstversorger begünstigt, weil er nach § 8 Abs. 3 die Entnahme aus dem eigenen Betrieb mit Erzeugerpreisen ansetzen kann, während der Stadtbewohner die gleichen Gegenstände mit den weit teuerern Kleinhandelspreisen kauft. Die Begr. 1918 (S. 29) hebt noch hervor, daß die Besteuerung des Eigenverbrauchs auch Schiebungen verhüte, die dadurch versucht werden könnten, daß ein Händler die Waren (z. B. die Möbel) zunächst in seinen Haushalt überführt und dann aus diesem als Privathausrat veräußert. Bedenken wurden gegen die Vorschrift in steuertechnischer und privatwirtschaftlicher Hinsicht geltend gemacht, wegen der Schwierigkeit der Ermittlung (Ber. 1918 S. 11, Ber. 1919 S. 10) und wegen der Unerträglichkeit eines Buchführungszwangs für jede Entnahme. In ersterer Beziehung hat der Regierungsvertreter (Ber. 1919 S. 10) auf die Möglichkeit der Pauschalierung hingewiesen; § 90 Satz 2 AusfBest. trägt im übrigen beiden Bedenken Rechnung, indem für alle (auch die größten!) landwirtschaftlichen Betriebe wegen des Eigenverbrauchs eine Gesamtschätzung für das ganze Kalenderjahr (nicht Wirtschaftsjahr!) und die einmalige Eintragung dieses Betrags in die Aufzeichnungen als zulässig erklärt ist (vgl. darüber unten zu § 31).

IV. Steuersubjekt ist die gleiche Person wie bei § 1 Nr. 1, also der Unternehmer. In Betracht kommen wird in erster Linie der Landwirt, dann aber auch jeder Gewerbetreibende, Handwerker, Händler, sofern er Gegenstände

vertreibt, die auch für den Privatbedarf in Betracht kommen. § 1 Nr. 2 nennt auch die berufliche Tätigkeit: die Entnahme durch den beruflich Tätigen aus dem eigenen Betriebe ist z. B. beim Künstler, der ein Kunstwerk für sich übernimmt, denkbar, freilich im allgemeinen doch wohl mehr theoretisch, da praktisch hier Entnahme oder Verwahrung außerhalb des Ateliers — wenn nicht überhaupt Atelier und Wohnung vereinigt sind — schwer trennbar sein werden.

Es muß sich um eine nach § 1 Nr. 1 steuerpflichtige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit handeln, d. h. es müssen Leistungen i. S. des § 1 Nr. 1 ausgeführt werden; das geht aus den Worten „außerhalb der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit" hervor und ergibt sich aus dem Begriff dieser Tätigkeit, der Leistungen Dritten gegenüber voraussetzt (oben B III, 2a S. 160). Voraussetzung der Besteuerung des Eigenverbrauchs ist also, daß keine bloße Eigenproduktion vorliegt, sondern mindestens auch nachhaltig Umsätze an Dritte getätigt werden, und zwar Umsätze der Art wie die Entnahme. Weder der Rentner oder Angestellte, noch der Kolonialwarenhändler, noch der Großkaufmann ist umsatzsteuerpflichtig, wenn er einen Garten hat und dort Gemüse und Obst für sich erntet. Ungeeignet war daher der Versuch der Korresp. des Bundes der Landwirte vom 2. Oktober 1918 Nr. 41, S. 129, mit dem Hinweis auf eine Steuerpflicht aller Schrebergartenbesitzer gegen die Ausdehnung der Steuer auf den Eigenverbrauch Stimmung zu machen. Die Steuerpflicht tritt erst ein, sobald der Gartenbesitzer die Gartenfrüchte, wenn auch zum kleineren Teil, nachhaltig verkauft, also Dritten gegenüber leistet. Dabei genügt freilich die Absicht in dem zu B III 1 (S. 158) behandelten Sinne: der Landwirt, der in einem Jahre infolge einer Mißernte nur gerade für sich genug hat, ist mit dem Eigenverbrauch umsatzsteuerpflichtig, denn seine Absicht schließt Umsatz an Dritte ein.

V. Die Entnahme muß zu **Zwecken** erfolgen, die **außerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit** des Entnehmenden, des Unternehmers liegen.

1. Bei der Einzelperson ist, was (negativ) nicht zur gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gehört, (positiv) Privatleben, eigene Hauswirtschaft.

a) Dabei gilt die Einheit der gesamten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit. Erfolgt also die Entnahme aus einem Betriebe des Unternehmers, um den Gegenstand im anderen Betriebe, der dem gleichen Unternehmer gehört, zu gebrauchen oder zu verbrauchen, so tritt die Steuerpflicht nicht ein. Da das Gesetz — im Gegensatz zu dem Versuch des § 7 des alten UStG. 1918 (s. darüber oben Einl., Kap. 3 B II S. 55 und oben C II 5 S. 193) — eine Innenbesteuerung der Abgaben eines Betriebszweiges an den andern auch im übrigen nicht kennt, so ist frei die Entnahme aus der Fabrik oder dem Lager für die Versandabteilung oder das Ladengeschäft, frei die Verfütterung der geernteten Kartoffeln an das eigene Vieh, frei die „Belieferung" der eigenen Hütte mit selbst geförderter Kohle, selbst hergestelltem Koks, frei die Versorgung des Sägewerks mit Stämmen der eigenen Forstwirtschaft, der Brennerei mit Kartoffeln der eigenen Landwirtschaft, des Zeitungsverlags mit Papier der eigenen Papierfabrik, frei die Entnahme von Platten aus dem Laden durch den Inhaber, der gleichzeitig Photograph ist, frei die Belieferung des eigenen Werkes mit selbst hergestellter elektrischer Kraft (s. Popitz DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 345). Als frei wird auch anzusehen sein, wenn der Buchhändler, der zugleich Schriftsteller ist, die seine Wissenschaft betreffenden Bücher seinem Geschäft entnimmt.

b) Steuerpflichtig ist dagegen die Entnahme aus dem eigenen Betrieb für alle Zwecke des „Eigenlebens". In erster Linie die Entnahme von Nahrungsmitteln aus der eigenen Landwirtschaft (den Einwand, der Landwirt ver-

wende die entnommenen Gegenstände in seinen Betrieben, da er sich arbeitsfähig erhalten wolle, lehnt RFH. 2. S. v. 14. Jan. 1920 RStBl. S. 239 mit Recht ab: die Ernährung ist der Zweck der Verwendung, auch wenn eine Arbeitsbetätigung gar nicht in Frage kommt). Weiter gehören hierher die Entnahmen der Brennstoffe für das Wohnhaus (nicht für den Wirtschaftsbetrieb) aus dem eigenen Waldbestand oder eigenen Kohlenbergwerk, von Speisen und Getränken aus der eigenen Gastwirtschaft, von Kleidungsstücken aus dem eigenen Wäsche- oder Konfektionsgeschäft, von Möbeln für die Privatwohnung aus der eignen Tischlerei oder dem eignen Möbel- oder Antiqitätengeschäft, von Ziegeln, Steinen, Sand aus der eigenen Lehmgrube, Steinbruch und Sandgrube zum Bau eines eignen Wohngebäudes (nicht auch zum Bau von Wirtschaftsgebäuden), von Kunstwerken aus der eigenen Kunsthandlung oder aus dem eigenen Atelier (s. aber oben zu II) zur Ausschmückung der eigenen Wohnung. Auch Grundstücke können in Betracht kommen: so wenn der Fabrikbesitzer ein zu seinem Betriebsvermögen gehörendes Grundstück diesem entzieht und sich darauf ein Privathaus baut. (Vgl. Herzfeld Leitf. S. 40 unten, der aber mit Recht hervorhebt, daß auch gerade das Privathaus auf dem Fabrikterrain gebaut werden kann, um die Nähe zum Betrieb im Geschäftsinteresse sicherzustellen, dann bleibt aber das Grundstück mit Wohnhaus Teil des Betriebsvermögens, und eine steuerpflichtige Entnahme liegt nicht vor.)

c) Die Entnahme braucht nicht bloß für den Unternehmer selbst zu erfolgen. Die Steuerpflicht tritt auch ein, wenn der Unternehmer die Gegenstände für seine Familienangehörigen entnimmt: Der Juwelier schenkt seiner Frau einen Ring, den er seinem Geschäft entnimmt; der Wäschefabrikant stattet seine Tochter aus Beständen seines Lagers aus (das gilt auch, wenn er die Sachen ad hoc kommen läßt, aber nicht als Privatmann, sondern — zu Wiederveräußererpreisen — als Firma); auch der Fall gehört hierher, daß der Fabrikant seinen Sohn selbständig macht und ihm in das neugegründete Geschäft unentgeltlich Waren aus eigenen Beständen überweist. Die Familienmitglieder sind auch dann Teil des Privatlebens des Unternehmers, wenn sie im Betrieb angestellt sind; der Landwirt, der seinen als Knecht gegen Lohn bei ihm tätigen Sohn beköstigt, entnimmt die Lebensmittel hierzu in erster Linie, um einen Familienangehörigen zu unterhalten, also zu außerhalb seines Betriebs liegenden Zwecken (das hebt § 2 Nr. 10 noch besonders hervor; vgl. dort, S. 267). Wie die Familie ist das Hausgesinde zu behandeln (nicht sonstige Angestellte oder landwirtschaftliches Gesinde; über die Schwierigkeit der Unterscheidung s. zu § 2 Nr. 10). Eine Entnahme zu privatem Zweck ist auch die Entnahme zu Geschenken an Dritte. Das ist gerade auch zur Vermeidung von Schiebungen festzuhalten. Der Möbelschieber, der die Möbel seinem Freunde (dem Strohmann) „schenkt", damit sie dort verkauft werden, ist, wenn die Schiebung selbst nicht zu beweisen ist, jedenfalls wegen der Entnahme aus dem eigenen Betriebe für die „Schenkung" steuerpflichtig (s. Weinbach S. 92 unten).

2. Auch **juristische Personen und Personenvereinigungen** können — freilich in sehr beschränktem Umfange — ein „Privatleben" haben und zu dessen Befriedigung Gegenstände dem eigenen Betrieb entnehmen. So z. B., wenn eine Aktiengesellschaft einem Angestellten zum Jubiläum eine im Betrieb hergestellte Bronze schenkt. Hierher gehören auch die „Entfremdungen", die Herzfeld S. 42 f. aufführt. Wenn eine offene Handelsgesellschaft einem ihrer Inhaber Waren ohne Berechnung liefert, so liegt das außerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit, denn die Gesellschaft ist zum Warenvertrieb gegründet. Versorgt sie die Bedürfnisse des Gesellschafters, so schenkt sie. Freilich wird nichts zu machen sein, wenn die Gesellschaft tat-

sächlich liefert, und zwar selbst zu einem hinter dem Wert zurückbleibenden Preise.

3. Besonders wichtig ist das Eigenleben der **öffentlichen Verwaltungen** Oben zu B V, 2 g S. 181 ist die Ausübung der öffentlichen Gewalt bei den Verbänden des öffentlichen Rechts dem Privatleben der Einzelpersonen gleichgestellt. Daraus ist zu folgern, daß eine Entnahme aus dem eigenen Betrieb zu Zwecken außerhalb der gewerblichen Tätigkeit vorliegt, wenn eine Betriebsverwaltung einen Verwaltungszweig, der öffentliche Gewalt ausübt, beliefert, nicht jedoch, bei der Einheit der gewerblichen Tätigkeit, wenn eine Betriebsverwaltung die andere beliefert. Über diesen Grundsatz vgl. Popitz DStBl. Bd. 1 (1918/19) S. 345; angenommen hat ihn auch RFM. v. 12. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 143). Danach ist steuerfrei, wenn ein staatliches Kohlenbergwerk eine staatliche Hütte oder die Eisenbahnverwaltung (des Staates, nicht auch des Reichs, denn dann liegt eine entgeltliche Lieferung zwischen verschiedenen Personen vor) beliefert, eine Betriebsverwaltung einer Strafanstalt Möbel für die staatliche Eisenbahnverwaltung herstellt, die Reichsdruckerei die Post mit Formularen versorgt, die Gemeindeforstverwaltung das Gemeindeelektrizitätswerk mit Holz versorgt. Dagegen liegt steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor, wenn die Strafanstaltsverwaltung Möbel für Verwaltungs- und Gerichtsbehörden liefert, diese Behörden vom staatlichen Kohlenbergwerk mit Kohle versorgt werden, die Reichsdruckerei Formulare an Reichsbehörden (nicht Betriebsverwaltungen wie die Post) liefert. (Die Belieferung der Gemeinde mit elektrischem Strom für die öffentliche Beleuchtung scheidet aus, weil das Gemeindeelektrizitätswerk jetzt nach § 3 Nr. 2 umsatzsteuerfrei ist; s. S. 284).

VI. Es muß sich um eine **„Entnahme“** handeln. Eine Entnahme kann nur eine **fingierte Lieferung,** keine sonstige Leistung sein. Zu beachten ist, daß zur Lieferung auch die Werklieferung gehört (vgl. unten zu § 5). Dagegen scheiden aus: die ärztliche Leistung in der eigenen Familie, die Führung eines eigenen Prozesses durch den Anwalt, der Zahnarzt, der seiner Tochter die Zähne plombiert (Werkvertrag, nicht Werklieferung), der Gastwirt, der für sich und seine Familie ein Zimmer in seinem Hotel hat, der Badehausbesitzer, der bei sich badet. Dagegen ist der Schneider steuerpflichtig, der sich in seinem Betriebe in seine Hose einen neuen Hosenboden einsetzen läßt (Werklieferung). Er ist auch steuerpflichtig, wenn er seinem Zuschneider Stoff übergibt und sich daraus einen Anzug machen läßt, denn er wird niemals ehrlicherweise behaupten können, daß er, der Schneider, Stoff als Privatmann erworben hätte, er wird den Stoff immer als Weiterverarbeiter gekauft haben und entzieht ihn seinem Betrieb, wenn er sich selbst daraus einen Anzug machen läßt (a. A. Herzfeld S. 41). Ähnlich liegt es in dem Fall, daß der Bauunternehmer sich „privatim“ Baustoffe besorgt und sich daraus eine Villa von seinen Angestellten bauen läßt (Herzfeld S. 40). Sieht man in der ganzen Leistung eine Werklieferung, so ist der Wert des ganzen Baues steuerpflichtig (Weinbach S. 94 will nur den Wert der Baustoffe einsetzen).

Schwierigkeiten kann die Feststellung machen, ob ein Gewerbetreibender bei Entnahme zu Gebrauchs-, nicht Verbrauchszwecken den Gegenstand etwa nur vorübergehend in seinem Haushalt aufstellen will, um ihn später dem Geschäft wieder zuzuführen, ob also statt eines fingierten Kaufs nicht vielmehr eine fingierte Miete oder eine fingierte Verwahrung vorliegt. Entscheidend wird sein, ob die Umstände zu der Annahme berechtigen, daß der Gegenstand aus dem Betriebsvermögen nicht ausscheiden sollte, sondern nur vorübergehend ihm entzogen sein sollte. Ist eine Ausbuchung erfolgt, so ist immer ersteres der Fall. Im übrigen wird es darauf ankommen, ob tatsächlich ein vorübergehender Gebrauch im Haushalt irgendwie motiviert ist (z. B. vorüber-

gehende Ausschmückung der Wohnung für eine Festlichkeit, bessere Verwahrung eines hochwertigen Gegenstandes).

VII. Der Steuermaßstab.

Eine Zahlung findet bei der Entnahme nicht statt, höchstens bei kaufmännischer Buchführung eine Belastung des Privatkontos. Es kann daher nicht das vereinnahmte Entgelt zugrunde gelegt werden. § 8 Abs. 3 fingiert das Entgelt: der gemeine Wert der entnommenen Gegenstände ist einzusetzen. Dabei sind die Wiederveräußerungspreise zugrundezulegen. Näheres vgl. hierüber zu § 8 Abs. 3.

VIII. Der **Steuersatz** richtet sich nach dem Steuersatz, dem eine gleichartige Lieferung unterliegen würde. Grundsätzlich beträgt der Steuersatz also $1^1/_2$ v. H.; stellt der Entnehmende Luxusgegenstände i. S. des § 15 her und entnimmt einen solchen Gegenstand oder verkauft er Luxusgegenstände i. S. des § 21 und entnimmt einen solchen, so ist der Steuersatz 15%. Vgl. darüber zu § 17 Nr. 1 und zu § 21 Abs. 1 Nr. 1. Bei der Anzeigensteuer ist über den Eigenverbrauch nichts gesagt: er scheidet für Leistungen, die keine Lieferungen sind, ja auch aus. Verkörpert sich eine Anzeige aber einmal in einer Lieferung, entnimmt z. B. ein Drucker seinem Betriebe Verlobungsanzeigen über die Verlobung seiner Tochter, so kommt, mangels besonderer Vorschrift, nur der Steuersatz von $1^1/_2$ v. H. und nicht von 5 v. H. in Betracht.

E. Die Versteigerung.

I. Die Versteigerung als (drittes) Steuerobjekt.

§ 1 Nr. 3 enthält ein weiteres (drittes) selbständiges Steuerobjekt der USt. Dabei handelt es sich um eine Sondersteuer im eigentlichen Sinne. Von dem Normalfall der USt. i. S. des § 1 Nr. 1 unterscheidet sich die Sondersteuer dadurch, daß 1. das Steuersubjekt kein Unternehmer zu sein braucht, 2. Steuergegenstand zwar eine Lieferung ist, aber die Besteuerung nicht bei demjenigen erfolgt, von dem die Lieferung ausgeht, sondern bei einer Person, die lediglich eine Vermittler- und Hilfstätigkeit ausübt, und 3. die Versteuerung nicht nach Steuerabschnitten, sondern grundsätzlich nach dem einzelnen Rechtsvorgang erfolgt.

II. Entwickelungsgeschichte und Begründung. Die Sondersteuer bei der Versteigerung war im WUStG. noch nicht enthalten. Die Lieferungen auf Grund der Versteigerung waren daher nur insoweit warenumsatzstempelpflichtig, als sie im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfolgten, und steuerpflichtig war nicht der Versteigerer, sondern der Gewerbetreibende, der zur Versteigerung den Auftrag gab. Die Ausgestaltung zur Sondersteuer findet sich erst in § 1 Abs. 3 des alten UStG. Dabei wird nicht nur die Versteuerung vom Unternehmer zum Versteigerer verlegt, sondern es wird weiter die Steuerpflicht auch ausgedehnt auf Versteigerungen, die mit einer gewerblichen Tätigkeit nichts zu tun haben, sondern bei denen der Auftraggeber eine Privatperson ist. Die Begr. 1918 (S. 26 Abs. 4, 29 Abs. 5) führt als Grund hierfür an, daß bei Versteigerungen, auch wenn sie von Privatpersonen ausgehen, stets eine Inanspruchnahme des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs stattfindet, und daß es sich bei ihnen häufig um besonders wertvolle Gegenstände, z. B. um Kunstwerke, handelt. Zweifellos sind gerade die Kunstversteigerungen privater Sammlungen im Winter 1917/18 (von Kaufmann, Knaus, von Oppenheim, Humprecht, Schweitzer, Trübner, Hirth) mit Anlaß zu der Sondervorschrift gewesen. Die tatsächliche wirtschaftliche Bedeutung geht aber über den Umkreis solcher Kunstversteigerungen jetzt weit hinaus. Die Vorschrift findet ihre Rechtfertigung insbes. auch

darin, daß die Versteigerungen, vor allem in einer Zeit, in der, wie jetzt, gebrauchte Gegenstände vielfach sehr großen Wert haben, in erheblichem Umfang in Wettbewerb treten mit den Verkaufsangeboten der Gewerbetreibenden. Das trifft nicht nur für bestimmte Luxusgegenstände zu, für die ja im übrigen § 23 Abs. 1 Nr. 3 eine allgemeine Luxussteuerpflicht auch der Privatverkäufe einführt, sondern auch für andere Gegenstände, wie z. B. Möbel, Einrichtungsgegenstände aller Art, auch Produktionsmittel, wie Maschinen u. dgl. Zuzugeben ist allerdings, daß die Vorschrift unter Umständen zu gewissen Härten dadurch führen kann, daß nicht selten gerade Personen ihren Besitz zur Versteigerung geben, die sich in bedrängter Lage befinden und denen sich nunmehr der Erlös um die USt. — was nicht wesentlich ins Gewicht fallen würde — aber auch um die höhere Luxussteuer kürzt.

Literatur über die Versteigerung F. Hoffmann, „Der Geschäftsbetrieb der Versteigerer in Preußen", 3. A., Berlin 1919; Süßheim, „Das moderne Auktionsgewerbe", Leipzig 1900; Olshausen, „Die Regelung des Geschäftsbetriebs der freien Versteigerer", Schmoll. Jahrb. Bd. 30 (1906) S. 1367ff. Lindemann, „USt. und Justizbehörden" Recht Bd. 22 (1918) S. 353; Popitz, „Die Gerichtsvollzieher und die USt." Büro-Bl. f. gerichtl. Beamte, Bd. 67 (1919), S. 26.

III. Das **Wesen der Versteigerung.**

1. Eine Versteigerung besteht darin, daß sich jemand zur Entgegennahme von Angeboten einer Mehrzahl von Personen gegenüber mit der Maßgabe bereit erklärt, daß er unter den Angeboten mehrerer Personen einer den Zuschlag geben will. Die Begriffsbestimmung kann nicht lediglich aus § 156 BGB. entnommen werden, da diese Vorschrift dispositiven Inhalts ist (vgl. Kommentar der RGRäte 2. A. I S. 192). Daß der Zuschlag stets dem höchsten Angebot erteilt werden soll oder daß jedes Gebot durch Übergebot erlischt, ist daher keine notwendige Voraussetzung. Bei den Versteigerungen, wie sie Behörden vornehmen, wird z. B. nicht selten der Zuschlag vorbehalten und nicht immer dem Höchstbietenden gegeben. Der Unterschied von einer bloßen öffentlichen Offerte besteht nur darin, daß der Versteigerer sich seinerseits bindet, also sich verpflichtet, den Zuschlag zu geben, wobei er allerdings die Bedingung anknüpfen kann, daß das Preisangebot ein bestimmtes Mindestentgelt erreichen müsse. Ob tatsächlich zur Versteigerung mehrere Personen erschienen sind oder nur einer bietet, ist gleichgültig. Erforderlich ist nur, daß die offene Ausnutzung der Konkurrenz ungehindert bleibt. Dabei ist die offene Konkurrenz in dem Sinne zu verstehen, daß jedem das Mitbieten offenstehen müßte. Es kommen zwar auch Versteigerungen vor, zu denen nur ein beschränkter, in den Versteigerungsbedingungen angegebener Kreis von Personen den Zutritt hat; aus diesem Personenkreis muß es aber jedem ungehindert freistehen, sein Gebot abzugeben.

2. Soweit in den Gesetzen der Versteigerung eine besondere rechtliche Wirkung beigelegt ist und dabei der freihändige Verkauf für bestimmte Waren (z. B. für Waren mit einem Marktwerte) mit derselben Wirkung ausgestattet ist, findet auf solche freihändigen Verkäufe selbstverständlich § 1 Nr. 3 keine Anwendung, da ja die besondere Form der Versteigerung nicht vorliegt.

3. Bei der Versteigerung handelt es sich stets um eine Lieferung. Keine Versteigerung liegt also vor, wenn etwa die Verpachtung der Heuernte auf den Gemeindewiesen oder die Jagdpacht ausgeboten wird. Ebensowenig handelt es sich bei dem Submissionsverfahren, bei dem ja der Bieter nicht etwas kaufen, sondern gerade etwas verkaufen will, einen Auftrag erlangen will, nicht um eine Versteigerung.

4. Auf die **Person des Auftraggebers** kommt es nicht an. Es kann also

a) der Auftraggeber eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit ausüben und die Lieferungen, die in der Form der Versteigerung erfolgen, können innerhalb dieser Tätigkeit liegen. Ohne die Sondervorschrift des § 1 Nr. 3 würde dann die Vereinnahmung aus der Lieferung durch den Gewerbetreibenden zu versteuern sein. § 1 Nr. 3 durchbricht aber diese allgemeine Steuerpflicht und setzt auch in diesem Falle an die Stelle der Steuerpflicht des Unternehmers diejenige des Versteigerers. Daraus folgt, daß der Unternehmer in seiner Steuererklärung diejenigen Entgelte nicht mit anzugeben hat, die er aus einer Versteigerung erlöst hat. Die Versteuerung dieser Entgelte erfolgt vielmehr lediglich durch den Versteigerer, der allerdings ein Rückgriffsrecht gegen seinen Auftraggeber hat (vgl. § 11 Abs. 2). Diese Aussonderung der Versteigerungserlöse ist vor allem für solche Unternehmer wichtig, in deren Geschäftsbetrieb Versteigerungen üblich sind, wie beim Wollhandel, Rauchwarenhandel usw.

b) Der Auftraggeber kann eine Privatperson sein oder zwar ein Unternehmer, aber die Gegenstände, die zur Versteigerung kommen, gehören nicht zum Betriebsvermögen, sondern zur Hauswirtschaft des Unternehmers. Vielfach tritt übrigens zwischen den Privatmann und den Versteigerer ein Kommissionär (z. B. ein Kunstauktionshaus) oder ein Vermittler.

IV. Die Versteigerung als besonderer Steuergegenstand.

1. § 1 Nr. 3 spricht von Lieferungen auf Grund einer Versteigerung. Danach tritt die Steuerpflicht also nicht ein, wenn die Versteigerung nicht zu einer Lieferung führt. Das ist der Fall, wenn der Eigentümer des Gegenstandes, der in seinem Auftrag versteigert wird, selbst mitbietet und den Zuschlag erhält. Dann wird die Versteigerung zu einer Fiktion. Während sonst das Gebot des Bieters ein Kaufangebot darstellt, das der Versteigerer namens des Auftraggebers (den er selbstverständlich dabei nicht zu nennen braucht) annimmt und diesem Vertragsabschluß mit der Übergabe des zugeschlagenen Gegenstandes der Eigentumsübergang folgt, tritt in einem solchen Falle ein Eigentumsübergang gar nicht ein. Der Auftraggeber behält vielmehr lediglich sein Eigentum. Die Provision, die der Versteigerer auch bei solchen „Leerverkäufen" erhält, ist selbstverständlich bei ihm steuerpflichtig. Ebenso liegt es, wenn zwischen dem Auftraggeber und dem Versteigerer noch ein Verkaufskommissionär tritt, denn der Verkaufskommissionär erhält vom Auftraggeber kein Eigentum übertragen, wenn er auch zur Eigentumsübertragung an Dritte befugt ist (vgl. unten zu § 5). Anders ist es nur dann, wenn der bisherige Eigentümer vor der Versteigerung das Eigentum ausdrücklich aufgegeben hat. Ein Beispiel für den Zuschlag an den Eigentümer bildet das Mitbieten des Eigentümers bei den sog. Verkaufsrennen: der Gewinner ist verpflichtet, sein Pferd unmittelbar durch den Rennklub versteigern zu lassen; nicht selten wird er mitbieten, erhält er den Zuschlag, ist die Versteigerung nicht steuerpflichtig.

Der Fall zu 1 ist übrigens auch gegeben, wenn die Versteigerung nicht im Auftrag des Eigentümers, sondern im Auftrag des Pfandgläubigers erfolgt: der Eigentümer ist nach § 1239 BGB ausdrücklich berechtigt, in der zur Befriedigung des Gläubigers stattfindenden Versteigerung mitzubieten. Da er das Eigentum nicht verloren hat (ein Verfallvertrag ist nichtig, § 1229 BGB.), findet eine Lieferung nicht statt, wenn er den Gegenstand zugeschlagen erhält. Anders ist es dagegen, wenn keine Verpfändung, sondern eine Sicherungsübereignung stattgefunden hat und der (fiduziarische) Eigentümer den Gegenstand versteigert: dann erwirbt der frühere Eigentümer, wenn er zugeschlagen erhält, Eigentum,

14*

das er aufgegeben hatte, zurück, es liegt also eine Lieferung auf Grund einer Versteigerung vor.

2. § 1 Nr. 3 bringt einen besonderen Steuergegenstand, der die Steuerpflicht nach § 1 Nr. 1 ausschließt. Daraus ist zu folgern, daß es auf die persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiungen, die dem nach § 1 Nr. 1 steuerpflichtigen Unternehmer etwa zur Seite stehen, nicht ankommen kann, wenn sie ihrer Art nach (wie im allgemeinen die sachlichen) nicht auch für die Versteigerung ziehen. Es sind also Lieferungen auch eines als gemeinnützig oder wohltätig anerkannten Unternehmens oder einer öffentlichen Verwaltung, die nach V 2 g (S. 181) steuerfrei ist (z. B. des Reichsverwertungsamts), steuerpflichtig. Das folgt auch daraus, daß Steuersubjekt bei Versteigerungen gar nicht der Auftraggeber (Unternehmer), sondern der Versteigerer ist. RFH. 2. S. v. 28. April 1920 (RStBl. S. 414) hat freilich auch die Lieferung eines als gemeinnützig anerkannten Leihhauses innerhalb einer Versteigerung für steuerfrei erklärt. Das Erkenntnis enthält aber keine nähere Begründung. Es bezieht sich übrigens auf den Fall, daß die Versteigerung nicht durch selbständige Versteigerer, sondern durch Beamte des Leihhauses erfolgt; auch dann liegt m. E. der Sonderfall des § 1 Nr. 2 vor; im übrigen bleibt abzuwarten, ob der RFH. Steuerfreiheit auch bei Versteigerung durch selbständige Versteigerer in solchen Fällen annimmt.

V. Steuersubjekt ist der Versteigerer.

1. Für den Begriff des Versteigerers ist gleichgültig, in welchem Verhältnis er zu der versteigerten Ware steht, ob er also selbst Eigentümer ist oder als Kommissionär handelt oder lediglich beauftragt ist. Nach KG. v. 15. Dez. 1904 (Johow Bd. 28 C 35) soll zwar derjenige, der ihm gehörige Gegenstände versteigert, kein Versteigerer, sondern ein Veräußerer an den Meistbietenden sein. Das mag für den Begriff des Versteigerungsgewerbes zutreffen. Für den Versteigerungsbegriff, der den steuertechnischen Motiven der Sondersteuer entspricht, ist nicht einzusehen, warum der öffentliche Ausbieter eigenen Eigentums, wenn er sich zum Zuschlag verpflichtet (nicht bloß ausruft, anbietet) nicht unter § 1 Nr. 3 fallen sollte. Gleichgültig ist auch, ob er die Versteigerung im Ausfluß seiner gewerblichen Tätigkeit ausübt oder nur gelegentlich. Es kann also

a) der Versteigerer Gewerbetreibender sein, d. h. das Gewerbe des Versteigerers ausüben. Hierher gehört auch der Gerichtsvollzieher, sofern die Versteigerung außerhalb seiner amtlichen Tätigkeit (Ausübung der öffentlichen Gewalt, s. oben B V, 2 g S. 181) erfolgt, also bei freihändigen Versteigerungen, die er im Auftrage von Privatpersonen und gegen Vereinnahmung der Gebühren vornimmt (§ 74 pr. AGGVG.).

b) Der Versteigerer kann auch eine Privatperson sein, so z. B. wenn in einer Gesellschaft irgendein Gegenstand etwa in der Form der amerikanischen Versteigerung ausgeboten wird oder wenn verschiedene Miteigentümer sich zur Teilung in Form der Versteigerung einigen und einer von ihnen die Versteigerung vornimmt. Wegen des Falles der Versteigerung unter Miterben s. unten.

2. Versteigerer ist derjenige, der die Angebote bei der Versteigerung entgegennimmt und den Zuschlag erteilt. Im Gegensatz zu dem Steuersubjekt nach § 1 Nr. 1 wird es nicht darauf ankommen, ob er selbständig ist oder ob er auf Anweisung handelt. Das Gesetz legt die besondere Steuerpflicht lediglich dem Versteigerer schlechthin auf, nicht demjenigen, der „selbständig" Versteigerungen unternimmt. Versteigerer ist daher z. B. nicht das Kunstauktionshaus, das kommissionsweise Kunstgegenstände zur Versteigerung übernommen hat, sondern derjenige, der im Auftrage des Kunstauktionshauses, sei es auch selbst als ihr Angestellter, die Versteigerung tatsächlich ausübt. Wenn eine Behörde Versteigerungen vornimmt, so ist der beauftragte Beamte als Versteigerer anzusehen; dabei ist

allerdings zu beachten, daß der Beamte als Organ des Staates tätig wird und dieser für ihn haftet. Möglich ist selbstverständlich, daß derjenige, der als Versteigerer anzusehen ist, sich für rein mechanische Hilfsleistung besonderer Hilfskräfte bedient, die etwa die Preise ausrufen, Listen führen u. dgl. mehr, dadurch aber noch nicht ihrerseits zu Versteigerern werden.

3. Vom Versteigerer verschiedene Personen sind diejenigen, die Versteigerungsaufträge vermitteln, die Waren zur Veranlassung der Versteigerung in Kommission nehmen (Kunstauktionshäuser), die sich Kauflustigen als Bieter im Termin anbieten (vgl. RFH. 2. S. v. 9. Juni 1920, RStBl. 389) und die sog. Protokollhandel betreiben, d. h. die aus den Versteigerungsprotokollen sich ergebenden Kaufgelderforderungen erwerben (vgl. OVG. v. 30. März 1899 i. St. Bd. 9 S. 385). Diese Personen sind selbständige Gewerbetreibende, deren Steuerpflicht sich nach § 1 Nr. 1 richtet.

VI. Die **Art der Versteigerung** ist gleichgültig. Die Steuerpflicht tritt ohne Rücksicht darauf ein, ob die Versteigerung lediglich zum Zwecke eines gewinnbringenden Verkaufs vor sich geht oder ob mit ihr eine besondere rechtliche Wirkung verknüpft ist, wie z. B. bei der Befreiung von einer Lieferungspflicht durch Hinterlegung des Erlöses (§ 383 BGB.) oder sonst beim Selbsthilfeverkauf (vgl. §§ 373, 376 HGB.) oder auf Grund der Vorschriften über die Behandlung dem Verderben ausgesetzter Sachen (§§ 966, 1219 BGB., 379, 388, 391, 437 HGB., 52 Abs. 2 Binnenschiffahrtsges.), oder zur Befriedigung aus einem Pfande (vgl. §§ 12, 28, 1285 BGB., § 85 des pr. Feld- u. ForstPG. v. 1. April 1880) oder wegen Gefährdung der Sicherung bei Wertminderung eines Pfandes (vgl. §§ 1219, 1220 BGB.). Gleichgültig ist selbstverständlich auch, ob der Versteigerer sich an die gewerbepolizeilichen Vorschriften hält oder nicht und, wie in entsprechender Anwendung der Ausführungen zu **B IV**, 4 (S. 166) festzustellen ist, ob die Versteigerung verbotswidrig oder sittenwidrig ist.

VII. Ausgenommen von der Steuerpflicht sind **drei Gruppen von Versteigerungen.**

1. Die Ausnahmen erklären sich sämtlich aus dem **Beweggrunde** heraus, daß bei bestimmten Verkäufen durch Privatpersonen es eine Härte wäre, die Steuerpflicht eintreten zu lassen, nur weil die Form der Versteigerung gewählt ist. Es liegt aber für die gleichen Befreiungen kein Grund vor, wenn es sich um einen Verkauf innerhalb gewerblicher Tätigkeit handelt, für den nur die Form der Versteigerung gewählt ist. Man muß daher davon ausgehen, daß der Auftraggeber seinerseits in den Ausnahmefällen steuerpflichtig nach § 1 Nr. 1 bleibt, wenn der Versteigerungsverkauf innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit liegt. Diese Folgerung muß aus der Eigenschaft des § 1 Nr. 3 als einer Sondervorschrift gezogen werden; in den genannten Fällen scheidet steuerlich die besondere Form der Versteigerung aus: ein Grund, auch die Steuerpflicht, die nach § 1 Nr. 1 begründet ist, wegfallen zu lassen, ist nicht ersichtlich. Danach ist also ein Grundstückshändler, der innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit ein Grundstück in Form der Versteigerung verkauft, seinerseits steuerpflichtig nach § 1 Nr. 1, wenn auch der Versteigerer nach § 1 Nr. 3 steuerfrei bleibt.

2. Die **drei Ausnahmen** sind folgende:

a) Versteigerungen im Wege der **Zwangsvollstreckung.** Diese Ausnahme galt bereits nach dem WUStG. Die Vorschrift erklärt sich daraus, daß bei Zwangsversteigerungen im allgemeinen der bisherige Eigentümer notleidend ist und auch der Gläubiger Verlusten ausgesetzt ist, so daß beide nicht noch durch Steuerabzüge geschädigt werden sollen. Der Begriff der Zwangsvollstreckung richtet sich nach den Vorschriften des Zivilprozeßrechtes. Die Versteigerungen zur Verwertung eines Pfandes, wie sie z. B. von Pfandleihanstalten vorgenommen werden,

sind selbstverständlich keine Zwangsvollstreckungen und daher steuerpflichtig (vgl. auch RFM. v. 24. Juli 1920, RStBl. S. 480). Zu beachten ist, daß nicht alle Versteigerungen, die auf Grund des Gesetzes über die Zwangsversteigerungen und Zwangsverwaltungen von Grundstücken stattfinden, innerhalb des Zwangsvollstreckungsverfahrens liegen: vgl. die daselbst im dritten Abschnitt behandelten Versteigerungen auf Antrag des Konkursverwalters, des Erben und zum Zwecke der Aufhebung einer Gemeinschaft. In diesen Fällen ist die Versteigerung allerdings wegen der Befreiungsvorschrift zu 3 ebenfalls steuerfrei, aber nur, soweit es sich lediglich um das Grundstück handelt, während wegen des mitversteigerten Inventars die Steuerpflicht eintritt (vgl. §§ 20, 21, 55 ZVO. und 1120—1122 BGB.).

Die Zwangsvollstreckung darf nicht mißbräuchlich herbeigeführt werden. Es hat sich herausgestellt, daß vielfach sog. Schieber die Luxussteuer dadurch zu umgehen versuchen, daß sie wertvolle Gegenstände, die bei Privatverkäufen der Luxussteuer nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 unterliegen (z. B. Automobile, Teppiche, Edelmetallwaren), nicht freihändig verkaufen, sondern gegen sich auf irgendeine Weise einen Zahlungsbefehl über eine geringe Summe herbeiführen, und dann von dem Gerichtsvollzieher den wertvollen Gegenstand pfänden und in der Zwangsvollstreckung versteigern lassen. Diese Schiebung wird im allgemeinen nicht ohne eine Pflichtversäumnis des Gerichtsvollziehers möglich sein, da dieser nach seiner Dienstanweisung mit seiner Pfändung nur so weit gehen darf, als es zur Deckung der Forderung erforderlich ist und daher nicht für einen Zahlungsbefehl von vielleicht 60 M. ein Automobil im Werte von 40 000 M. pfänden darf. Außerdem kommt in Betracht, daß es sich in solchen Fällen um einen Mißbrauch der zivilrechtlichen Form der Versteigerung nach § 5 AO. handelt. Diese Erwägung führt dazu, daß in solchen Fällen der Auftraggeber unter allen Umständen steuerpflichtig bleibt (nach § 1 Nr. 1 oder nach § 23 Abs. 1 Nr. 3) und auch der Gerichtsvollzieher, der an dem Mißbrauch mitwirkt, als bloßer Versteigerer nach § 1 Nr. 3 behandelt werden kann (vgl. auch das Rundschr. d. RFM. v. 24. Juli 1920, RStBl. S. 471).

b) Versteigerungen unter Miterben zum Zwecke einer Teilung eines Nachlasses. Es sind zwei Voraussetzungen für die Befreiung gegeben, die beide vorliegen müssen (vgl. RFH. 2. S. vom 16. April 1920 RStBl. S. 413): 1. muß die Versteigerung zum Zweck der Nachlaßteilung erfolgen (das ist nicht der Fall, wenn der Nachlaß schon geteilt ist und die Erben nachträglich eine neue Auseinandersetzung vornehmen) und 2. dürfen nur die Miterben selbst teilnehmen. Sobald andere Personen zugezogen werden, tritt die Steuerpflicht ein, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob diese anderen Personen tatsächlich mitbieten oder ihnen nur die Teilnahme offen stand. Der Ausdruck „Miterben" ist wörtlich zu verstehen. Auch nahe Verwandte des Verstorbenen, die aber nicht Erben sind, dürfen nicht mitbieten. Das gilt auch von Vermächtnisnehmern. Im Gegensatz zu Herzfeld S. 44 möchte ich auch annehmen, daß auch sog. enterbte Pflichtteilsberechtigte nicht mit zugelassen werden dürfen, da sie eben keine Miterben sind.

c) Versteigerungen von Grundstücken und solchen Rechten, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden.

α) **Berechtigungen dieser Art** sind lediglich solche, die durch Reichsrecht oder durch Landesrecht den Grundstücken vollständig gleichgeordnet sind und vom Grundstückseigentum allgemein und gänzlich mit der Möglichkeit selbständiger Veräußerung und Belastung abgesondert sind. Es gehören hierher:

unbewegliche Bergwerksanteile sowie

das Bergwerkseigentum selbst einschl. sog. Kuxe alten Rechts (vgl. PrABG. §§ 228ff. und § 50 des PrAG. z. BGB.);

das Erbbaurecht (§§ 1012—1017 BGB.) und das ihm gleichstehende Erbpachtrecht, wie es insbes. noch in Mecklenburg vorkommt (Art. 63 EG.BGB.);
die in Sachsen und Preußen (Prov. Sachsen) bestehenden sog. sächsischen Abbaugerechtigkeiten, die Salzabbaugerechtigkeiten der Provinz Hannover, die Salzgerechtigkeiten des § 38c des PrABG.;
die Bahneinheit (pr. Ges. v. 19. Aug. 1895 und 8. Juli 1902, GS. 273); die Schiffsmühlengerechtigkeit, Fischereigerechtigkeiten u. Fährgerechtigkeiten;
die Apothekengerechtigkeiten in Preußen, sofern sie vor dem pr. Edikt v. 2. Nov. 1810 erteilt sind.
Nicht hierher gehören vor allem Schiffe.
Nähere Angaben über die Berechtigungen finden sich bei Cuno „Wertzuwachssteuergesetz" S. 48ff.

β) Wichtig ist die Frage der Umgrenzung des **Begriffs Grundstück.** Denn die Steuerfreiheit der Versteigerung von Grundstücken bezieht sich nur auf das Grundstück als solches, also einschließlich seiner wesentlichen Bestandteile, jedoch ohne die Zubehörstücke. Das mitversteigerte Inventar muß daher, wenn es sich nicht um eine Zwangsvollstreckung handelt, versteuert werden, es sei denn, daß es zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstückes gehört. Bei der Entscheidung dieser Frage wird es, mangels einer gesetzlichen Vorschrift, nicht möglich sein, auf § 154 Abs. 2 AO. zurückzugreifen, wonach Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen gesondert zu bewerten sind. Denn diese Vorschrift bezieht sich auf die Bewertung von Grundstücken als solchen für die Zwecke ihrer Besteuerung, während es sich hier um eine Abgrenzung steuerfreier von steuerpflichtigen Gegenständen handelt. Vielmehr wird nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts verfahren werden müssen (BGB. §§ 93f.) Die auf dem Halm stehende Ernte und das auf dem Stamme stehende Holz sowie im allgemeinen auch die aufstehenden Gebäude gehören daher zum Grundstück. Nicht dagegen Erntevorräte, Vieh u. dgl. Schwierig ist die Entscheidung bei Maschinen. Es kommt darauf an, ob die Maschine mit dem Grundstück derartig fest verbunden ist, daß sie für den Verkehr nicht als körperliche selbständige Maschine gilt oder — auch wenn dieser Fall nicht vorliegt —, ob das Grundstück und das zu ihm gehörige Gebäude durch die Aufstellung der Maschine eine besondere Eigenart als Baulichkeit (z. B. Maschinenhaus) erhalten hat. Sind mit dem Grundstück Zubehörstücke veräußert worden, so wird häufig in der Versteigerung für sie und das Grundstück nur ein gemeinschaftliches Meistgebot abgegeben worden sein. Es ist dann für die Besteuerung erforderlich, das Meistgebot zu zerlegen, und zwar durch Schätzungen des gemeinen Wertes der Zubehörstücke einerseits und des Grundstücks nebst dessen wesentlichen Bestandteilen andererseits. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung für den ähnlichen Fall des § 13 ZuwStG. (vgl. Cuno S. 177 und Strutz JW. Bd. 44, 1915, S. 545) und den Fall des § 154 Abs. 2 AO. aufstellt, werden in solchen Fällen, wenn auch unter Berücksichtigung der zum Teil abweichenden Vorschriften des § 10 ZuwStG. und des § 154 Abs. 2 AO., zu verwenden sein.

VIII. Steuermaßstab ist auch bei der Versteigerung das vereinnahmte Entgelt. Näheres darüber s. zu § 8. Hier sei schon erwähnt, daß Abzüge von dem Entgelt nicht angängig sind, und daß daher der Versteigerer nicht etwa von dem Erlös zunächst den Prozentsatz absetzen kann, den er für seine Unkosten nimmt, oder umgekehrt den Aufschlag außer Ansatz lassen darf, den er von jedem Erwerber neben dem Meistgebot einzieht. Auch diese Beträge hat der Erwerber für den Erwerb des Gegenstandes gezahlt und sie bilden einen Teil des Entgelts (vgl. RFM. v. 20. Mai 1920, RStBl. S. 329).

IX. Der **Steuersatz** ist im allgemeinen 1,5 v. H., er beträgt jedoch 15 v. H.

a) bei der Versteigerung von Luxusgegenständen der in § 15 angegebenen Art, wenn der Auftraggeber Hersteller der Luxusgegenstände ist;

b) bei der Versteigerung von Luxusgegenständen der in § 21 angegebenen Art;

c) bei der Versteigerung der in § 23 Abs. 1 Nr. 3 angegebenen Luxusgegenstände, auch wenn sie nicht aus § 21, sondern aus § 15 entnommen sind. Wegen der Einzelheiten hierzu vgl. zu den angegebenen Paragraphen.

X. Das **Verbot der offenen Abwälzung** nach § 12 gilt auch für die Versteigerungen. Der Versteigerer kann also nicht etwa seine Versteigerungsbedingungen so fassen, daß die Preise sich ohne Steuer verstehen und der Erwerber nachträglich $1^1/_2$ oder 15 v. H. zu entrichten hat. Vgl. im übrigen zu § 12 und wegen der Vergütungen in gewissen Fällen zu § 23 Abs. 1 Nr. 2.

XI. Die Besteuerungsform. Die Sondersteuer der Versteigerung unterscheidet sich von dem Normalfall vor allem auch dadurch, daß grundsätzlich nicht nach Steuerabschnitten, sondern nach jedem einzelnen Rechtsvorgang die Steuer berechnet und festgesetzt wird. Vgl. dazu zu § 33 Abs. 3 (s. auch § 156 AusfBest.). Wegen der Buchführung vgl. zu § 31 des Ges. (§§ 92, 93 AusfBest.). Wegen der örtlichen Zuständigkeit vgl. § 42 Abs. 2.

§ 2.

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. **Umsätze aus dem Ausland und die außerhalb des Kleinhandels erfolgenden ersten Umsätze eingeführter Gegenstände im Inland sowie Umsätze in das Ausland, soweit nicht in diesem Gesetze (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 und 5) ein anderes bestimmt ist und die Bestimmungen des Reichsrats über die Sicherstellung der Herkunft oder der Bestimmung der Gegenstände innegehalten werden. Der Reichsrat bestimmt, inwieweit bei Umsätzen aus dem Ausland die dem Zollauslande gleichstehenden Gebiete des Inlandes, der gebundene Verkehr des Zollinlandes und, soweit es sich um zollfreie Gegenstände handelt, besonders bezeichnete sonstige inländische Lager wie das Ausland zu behandeln sind;**
2. **Kreditgewährungen und Umsätze von Geldforderungen, insbesondere von Wechseln und Schecken, sowie von Wertpapieren, Anteilen von Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen amtlichen Wertzeichen;**
3. **Umsätze von Edelmetallen und Edelmetallegierungen außerhalb des Kleinhandels (§ 22) nach näherer Bestimmung des Reichsrats;**
4. **Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, sowie von staatlichen Hoheitsrechten, die sich**

auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, mit Ausnahme der Verpachtungen und Vermietungen eingerichteter Räume;
5. Beförderungen im Sinne des Gesetzes über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs vom 8. April 1917 (Reichs-Gesetzbl. S. 329) mit Ausnahme der im § 3 Nr. 4 und 5 daselbst genannten;
6. Umsätze der in Tarifnummer 5 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 (Reichs-Gesetzbl. S. 639) genannten Gegenstände;
7. Leistungen, für welche Vergütungen im Sinne der Tarifnummer 9 des Reichsstempelgesetzes gewährt werden;
8. Versicherungen im Sinne der Tarifnummer 12 des Reichsstempelgesetzes;
9. ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von den reichsgesetzlichen Krankenkassen und knappschaftlichen Krankenkassen zu zahlen sind;
10. Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die ein Unternehmer den innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit beschäftigten Angestellten und Arbeitern als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt, unbeschadet der Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2, wenn es sich um unterhaltsberechtigte Familienangehörige handelt;
11. bei eingetragenen Genossenschaften, die der gemeinschaftlichen Verwertung von Erzeugnissen der Genossen oder dem gemeinschaftlichen Einkauf von Waren ausschließlich für die Genossen dienen, derjenige Teil des Umsatzes, der als Entgelt für Rücklieferung von Rückständen aus der im Betriebe der Genossenschaft erfolgten Verarbeitung der von den Genossen eingelieferten Erzeugnisse oder als Rückvergütung auf den Kaufpreis der von den Genossen bezogenen Waren anzusehen ist.

Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen ist die gleiche Steuerbefreiung durch das Landesfinanzamt auf Antrag Gesellschaften mit beschränkter Haftung zuzugestehen, die Zwecke der im Abs. 1 bezeichneten Art verfolgen, sofern die Gesellschafter sich in ihrer Eigenschaft als Hersteller oder Verbraucher für die gemeinsame Wahrnehmung der von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung übernommenen Aufgaben im allgemeinen der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaften zu bedienen pflegen. Das gleiche gilt von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter ausschließlich oder doch überwiegend die im

Abs. 1 bezeichneten Genossenschaften oder die ihnen gleichgestellten Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind. Der Antrag ist spätestens mit Einlegung des Rechtsmittels gegen eine Veranlagung zu stellen. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts über den Antrag ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.

Vermerk: Die einzelnen Nummern sind vor ihrer Erläuterung mit den dazu gehörigen Ausführungsbestimmungen nochmals abgedruckt. Dort sind auch die Materialien angefügt und kurze Inhaltsübersichten gegeben.

Es sind behandelt:

A. Wesen und Gründe der sachlichen Steuerbefreiungen.

I. Zur Systematik. Die §§ 2 und 3 enthalten sachliche und persönliche Steuerbefreiungen. Die sachlichen stehen, dem Wesen der Steuer entsprechend, an der Spitze. Der Unterschied der beiden Gruppen ist nicht völlig scharf. Manche der in § 2 aufgeführten sachlichen Befreiungen ließen sich auch so formulieren, daß sie als persönliche erschienen (z. B. § 2 Nr. 7: Aufsichtsratsmitglieder, auch Nr. 8, 9; schon bei der jetzigen Fassung ist das persönliche Element stark betont bei Nr. 11: Genossenschaften); umgekehrt kann man die Befreiungen in § 3 z. T. auch sachlich fassen (§ 3 Nr. 2, Lieferungen von Gas, Elektrizität usw.; in § 3 Nr. 1 steckt bei der Befreiung bestimmter Beförderungen eine sachliche Befreiung). Praktisch ist es bedeutungslos, ob die Befreiung auf das Steuersubjekt oder das Steuerobjekt abgestellt ist. Die AusfBest. (§§ 1—10, 11—27) haben die Reihenfolge übrigens umgekehrt gewählt.

II. § 2 enthält nicht alle bestehenden **sachlichen Befreiungen.** Eine weitere findet sich in § 29 Reichssiedlungsges., der zu § 2 Nr. 4 (S. 255) mit abgedruckt und behandelt ist. Weiter enthalten die §§ 11—27 AusfBest. Auslegungen und auf Grund der Delegation des § 2 Nr. 1 auch Erweiterungen der Befreiungen: diese Bestimmungen sind, soweit sie Befreiungen betreffen, bei den einzelnen Nummern des § 2 mit abgedruckt und behandelt (bei § 2 Nr. 1: §§ 11, 13, 15, 18; bei § 2 Nr. 3: § 26; bei § 2 Nr. 9: § 27 AusfBest.). Nicht als Steuerbefreiungen sind anzusehen die zahlreichen Vorschriften und Bestimmungen bei der Luxussteuer beim Hersteller: es handelt sich da um positive oder negative Abgrenzungen der Luxusgegenstände. Dagegen finden sich sachliche Steuerbefreiungen bei der Anzeigensteuer (§ 25 Abs. 1 Nr. 1; dazu § 81 AusfBest.: sie sind bei § 25 näher behandelt.

III. 1. Dem Wesen der USt. als eine Generalakzise entspricht die Ausnahmslosigkeit. Befreiungen aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen sind bedenklich, da die Wirkungen der Umsatzsteuer und einer Befreiung mit Rücksicht auf die Überwälzung nicht abzusehen sind. Jede sachliche Befreiung, die an bestimmte Gegenstände oder Leistungsarten anknüpft, ist steuertechnisch

gefährlich, weil sie die Kontrolle erschwert und Verschiebungen da ermöglicht, wo ein Unternehmer steuerfreie neben steuerpflichtigen Leistungen ausführt.

2. Sachlich erforderlich waren solche Befreiungen, die 1. die Inland- gegen die Auslandumsätze abgrenzen, also das räumliche Geltungsgebiet des Gesetzes betroffen (§ 2 Nr. 1); 2. sich aus der Ungeeignetheit des Umsatzsteuermaßstabs für die Geschäfte des Geldverkehrs ergeben (§ 2 Nr. 2) und 3. Doppelbesteuerungen vermeiden (Begr. 1918 S. 30). Der Grund zu 3 kann aber nur soweit gelten, als ein Umsatz in Frage kommt, der bereits einer Sondersteuer unterliegt, nicht soweit von vielen aufeinander folgenden möglichen Umsätzen nur ein bestimmter Umsatz belastet ist: in diesem Falle wäre höchstens an die Befreiung gerade dieses Umsatzes zu denken. Von diesem Gesichtspunkt aus ergibt sich, daß es sich zunächst um Befreiungen von Leistungen ihrer Natur nach einmaliger Art handeln kann, so der Beförderungen mit Rücksicht auf das Verkehrssteuergesetz (§ 2 Nr. 5), der dem Reichsstempelgesetz unterliegenden Gesellschaftsverträge, Wertpapierumsätze (§ 2 Nr. 2), Lotterien (§ 2 Nr. 6), Tantiemen (§ 2 Nr. 7), Versicherungen (§ 2 Nr. 8) sowie mit Rücksicht auf die bestehenden Landesstempel (aber auch aus anderen Gründen) Verpachtungen und Vermietungen (§ 2 Nr. 4). Dagegen sind Gegenstände, die durch besondere Verbrauchssteuergesetze erfaßt werden (Bier, Branntwein, Essig, Wein, Schaumwein, Mineralwässer, Kaffee, Tee, Tabak, Kohle, Kali, Zucker, Salz, Leuchtmittel, Zündhölzer, Spielkarten) nicht befreit. Ein Antrag, die Kohle im Hinblick auf das Kohlensteuerges. v. 8. April 1917 (verlängert durch RGes. v. 31. Juli 1920, RGBl. S. 1481) zu befreien, wurde abgelehnt, auch bezüglich des schon mit 20 v. H. belasteten Umsatzes von der Zeche (Ber. 1918 S. 47; StenB. 1918 S. 6047 B; wegen der Berechnung der Kohlensteuer einerseits und der USt. andererseits vgl. auch zu § 8).

3. Die übrigen in § 2 enthaltenen Befreiungen (§ 2 Nr. 3, Nr. 9, 10, 11) beruhen auf wirtschaftspolitischen Erwägungen, wie auch ein Teil der Befreiungen des § 2 Nr. 1: das Nähere vgl. die einzelnen Nummern.

4. Weitere Befreiungen wurden aus sozialpolitischen und z. T. auch rein machtpolitischen Gründen für Lebensmittel gefordert, so schon bei Beratung des alten UStG. 1918 (auch in der Form einer Ermäßigung des Steuersatzes für Lebensmittel auf 0,1 v. H. s. Ber. 1918 S. 5, 15, 48; StenB. 1918 S. 6047, 6052), dann vor allem bei Beratung des neuen UStG. 1919. Die Geschichte dieser Befreiungsbestrebungen, die schließlich fallen gelassen wurden, ist bereits in der Einl., 1. Kap. B IV (S. 21) u. 2. Kap. B II 1 c (S. 48) gegeben worden.

Ein weiterer Befreiungsantrag, der alle Vermittlungsleistungen im Handelsgewerbe ausnehmen wollte (Ber. 1919 S. 46) wurde abgelehnt (vgl. Einl., 3. Kap. B II S. 48). Wegen des Versuchs der Vergünstigungen beim Eigenverbrauch s. oben zu § 1 D III (S. 205).

B. Steuerbefreiungen im Verkehr mit dem Ausland.

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes von § 2 Nr. 1.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen:]

1. **Umsätze aus dem Ausland und die außerhalb des Kleinhandels erfolgenden ersten Umsätze eingeführter Gegenstände im Inland sowie Umsätze in das Ausland, soweit nicht in diesem Gesetze (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 und 5) ein anderes bestimmt ist und die Bestimmungen des Reichsrats über die Sicherstellung der Herkunft oder der Bestimmnng der Gegenstände innegehalten werden. Der Reichsrat bestimmt, inwieweit bei Umsätzen aus dem Ausland die dem Zollauslande gleichstehenden Gebiete des Inlandes, der gebundene Verkehr des Zollinlandes und, soweit es sich um zollfreie Gegenstände handelt, besonders bezeichnete sonstige inländische Lager wie das Ausland zu behandeln sind.**

Entw. 1918 § 2 Nr. 1 — Begr. 1918 S. 30/31 — Ber. 1918 S. 17 — AusfBest. 1918 § 1. — Entw. 1919 § 2 Nr. 1 — Begr. 1919 S. 31, 38 — Ber. 1919. (Die eingehende Aussprache über Ein- und Ausfuhrfragen gibt der Bericht nicht wieder.) — AusfBest. 1919 §§ 11ff.

II. Ausführungsbestimmungen zu § 2 Nr. 1.

Zu § 2 Nr. 1 sind sehr eingehende Ausführungsbestimmungen (§§ 11 ff.) ergangen. Sie enthalten z. T. in gemeinsamer Behandlung mit § 2 Nr. 1 auch Erläuterungen zu § 4 (Vergütungsansprüche des Ausfuhrhändlers) und zu den Einfuhrbesteuerungsvorschriften bei der Luxussteuer (§ 17 Nr. 3 und

§ 23 Abs. 1 Nr. 4). Hier seien zunächst die Bestimmungen wiedergegeben, die sich lediglich auf § 2 Nr. 1 beziehen.

Auszug aus dem Abschnitt A II (Sachliche Befreiungen. 1. Ein- und Ausfuhr) der **Ausführungsbestimmungen:**

a) Einfuhr.

§ 11.

(1) Von der allgemeinen Umsatzsteuer sind nach § 2 Nr. 1 des Gesetzes ausgenommen:

1. Umsätze aus dem Ausland (Einfuhr). Ausland im Sinne des § 2 Nr. 1 des Gesetzes ist staatsrechtlich, nicht zollrechtlich zu verstehen, es umfaßt nicht die Zollausschlüsse und Freibezirke. Zum Ausland gehören die auf Grund des Friedensvertrags an Belgien, Frankreich, Polen und die Tschecho-Slowakei abgetretenen Gebiete sowie das Danziger und Memeler Gebiet; als Ausland im Sinne dieses Gesetzes gilt auch das Saarbecken.

2. (1) Umsätze von eingeführten Gegenständen im Inland, wenn

a) es sich um den ersten Umsatz nach der Einfuhr (vgl. Nr. 1) handelt,

b) dieser Umsatz nicht im Kleinhandel stattfindet und

c) die Herkunft aus dem Ausland sichergestellt ist.

(2) Die Umsätze sind nicht steuerfrei, wenn der Gegenstand vor dem Umsatz im Inland eine Bearbeitung oder Verarbeitung erfahren hat, die über die Zwecke der Sortierung, Reinigung und Erhaltung hinausgeht. Als Bearbeitung oder Verarbeitung ist nicht anzusehen, wenn

a) Erze vorläufig aufbereitet werden. Bei Erzen, deren Hüttenprodukte bei ihrer Einfuhr zollfrei sind (insbesondere Blei, Kupfer, Zink, Zinn), gilt auch die nicht bloß vorläufige Aufbereitung nicht als Bearbeitung oder Verarbeitung,

b) Lumpen (Hadern) gerissen,

c) Tabak oder Kakao fermentiert,

d) Reis oder Kaffee geschält werden,

e) Wolle sortiert, gewaschen, karbonisiert oder gekämmt wird.

Der Reichsminister der Finanzen ist zu einer Erweiterung dieser Ausnahmen befugt. [Vgl. unten VIII 4 a S. 237.]

(3) Die Umsätze erfolgen außerhalb des Kleinhandels, wenn die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung für eigene oder fremde Rechnung erworben werden. Dabei kommt es auf die einzelne Lieferung an, es genügt nicht schon, daß das Unternehmen, das den Umsatz ausführt, überwiegend im Großhandel veräußert.

3. Umsätze von eingeführten Gegenständen der in der Anlage 1 aufgeführten Art außerhalb des Kleinhandels (Nr. 2 Abs. 3) mit der Wirkung, daß die Umsätze bei der Entscheidung, ob ein erster Umsatz im Inland im Sinne der Bestimmung unter Nr. 2 vorliegt, nicht mit in Betracht gezogen werden, wenn sie erfolgen:

a) in und aus den Zollausschlüssen und Freibezirken;

b) in und aus dem gebundenen Verkehr des Inlandes. Hierher gehören auch Privatlager ohne amtlichen Mitverschluß oder fortlaufende Konten;

c) in und aus Seehafenplätzen, soweit es sich um die in Anlage 1 aufgeführten zollfreien ausländischen Gegenstände handelt und

die Einfuhr auf dem Seeweg erfolgt. Dabei sind die Unterweserseehäfen und die Unterelbeseehäfen als ein Einfuhrseehafenplatz anzusehen. Die Voraussetzung der Einfuhr auf dem Seeweg ist nicht erforderlich für die Seehäfen östlich der Weichsel;

d) in und aus inländischen Lagern aller Art, sofern es sich um die in der Anlage 1 aufgeführten zollfreien ausländischen Gegenstände handelt und die Lager durch den Reichsminister der Finanzen zugelassen worden sind. Die Zulassung erfolgt nur auf Antrag (vgl. Muster 2) und unter der Bedingung, daß der Gegenstand ohne andere Zwischenlagerung als im Einfuhrseehafenplatze nach dem Inlandslager gebracht und die Festhaltung der ausländischen Eigenschaft des Gegenstandes bei der Aufnahme und bei der Lagerung sichergestellt wird.

Der Reichsminister der Finanzen ist zu einer Erweiterung der Liste in Anlage 1 befugt.

(2) Findet in den in Nr. 3 bezeichneten Gebieten und Lagern eine Bearbeitung oder Verarbeitung (vgl. zu 2 Abs. 2) statt, so ist der Umsatz des durch die Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstandes steuerpflichtig.

(3) Der Anspruch auf Steuerfreiheit ist nur gegeben, wenn der Unternehmer durch seine Buchführung den Nachweis, daß die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen, sicherstellt (vgl. § 18).

(4) Als Umsätze im Sinne des § 2 Nr. 1 des Gesetzes gelten nur Lieferungen einschließlich der Werklieferungen; für die Bestimmung in Abs. 1 Nr. 2 steht der Lieferung aus dem Ausland das bloße Verbringen in das Ausland (z. B. von einer ausländischen Fabrik an die inländische Verkaufsstätte desselben Unternehmens) gleich. Auf sonstige Leistungen, z. B. auf Grund eines reinen Werkvertrags oder eines Beförderungsvertrags, findet die Bestimmung keine Anwendung.

(§ 12 behandelt Luxussteuer, abgedruckt bei § 17 Nr. 3.)

b) Ausfuhr.

§ 13.

(1) Sowohl von der allgemeinen Umsatzsteuer als auch von der Luxussteuer sind nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes ausgenommen Umsätze in das Ausland (Ausfuhr), und zwar gleichgültig, ob die Ausfuhr durch den Hersteller, durch einen an der Herstellung nicht beteiligten Unternehmer oder bei den im § 23 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes aufgeführten Gegenständen durch eine Privatperson erfolgt. Die Lieferung muß unmittelbar in das Ausland gehen. Das wird im allgemeinen auch dann der Fall sein, wenn Unternehmer mit ausländischen Kunden unmittelbar in Geschäftsbeziehungen stehen, also die Rechnungen an sie ausstellen, die Ware aber nicht selbst, sondern durch eine lediglich die Beförderung übernehmende Mittelsperson (z. B. einen Spediteur) an die ausländischen Kunden senden. Dagegen liegt bei Geschäftsabschluß mit einem inländischen Ausfuhrhändler eine steuerfreie Lieferung selbst dann nicht vor, wenn der Unternehmer unmittelbar in das Ausland versendet. Vgl. aber § 17 Nr. 3 über den dem Ausfuhrhändler zustehenden Vergütungsanspruch.

(2) § 11 Abs. 3 (Buchführungspflicht) findet entsprechende Anwendung.

(§ 14 behandelt Luxussteuer, abgedruckt bei § 23 Abs. 1 Nr. 4.)

c) Durchfuhr.

§ 15.

(1) Von der Besteuerung sind, auch im Falle des § 12 Abs. 1, ausgenommen: Umsätze vom Ausland in das Ausland, auch wenn bei der Ausführung der Lieferung der Gegenstand durch Gebietsteile des Inlandes gelangt (Durchfuhr); unberührt hiervon bleibt die Entscheidung, ob Zwischenumsätze, die im Inlande stattfinden, steuerpflichtig oder nach den Vorschriften des § 2 Nr. 1 des Gesetzes (vgl. § 11 Nr. 3) von der Steuer befreit sind.

(2) In den Fällen, in denen die Einfuhr luxussteuerpflichtig ist (§ 17 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes), setzt die Steuerfreiheit der Durchfuhr voraus, daß die im Vereinszollgesetze vom 1. Juli 1869 enthaltenen Vorschriften über Überwachung der Durchfuhr gewahrt sind.

d) Steuerpflichtige Personen, Vergütungsansprüche, Buchführung, Steuerberechnung und Veranlagungsverfahren.

(§ 16 betrifft Luxussteuer, abgedruckt bei § 17 Nr. 3.)
(§ 17 betrifft Vergütungsansprüche, abgedruckt bei § 4.)

§ 18.

(1) Der Unternehmer, der die Steuerfreiheit nach § 11 (Einfuhr, § 2 Nr. 1 des Gesetzes) in Anspruch nimmt, hat die Entgelte, die er für Lieferungen von eingeführten Gegenständen vereinnahmt, getrennt von den Entgelten für seine sonstigen Leistungen zu buchen. Dabei müssen der Gegenstand nach der handelsüblichen Bezeichnung, Name (Firma) und Wohnort (Sitz) des ausländischen Lieferers, der Tag der Einfuhr, die Eingangszollstelle, der Tag der weiteren Lieferung ins Inland, die Angabe, ob es sich um einen Fall des § 11 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder um welchen handelt, Name (Firma) und Wohnort (Sitz) des Abnehmers, das vereinnahmte Entgelt und der Tag der Zahlung angegeben werden (vgl. Anleitung nach Muster 4). Besteuert der Unternehmer mit Genehmigung des Umsatzsteueramts nach den bewirkten Lieferungen (Solleinnahmen, § 9 Abs. 1 des Gesetzes), so ist an Stelle des vereinnahmten das vereinbarte Entgelt einzutragen; die Angabe über den Zahlungstag kann in diesem Falle wegfallen. In der Bemerkungsspalte ist kenntlich zu machen, daß der Gegenstand eine vorherige Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr. 2 nicht erfahren hat, und daß die Veräußerung nicht im Kleinhandel erfolgt ist; dies kann bereits aus der Angabe über den Abnehmer ersichtlich sein.

(2) Im Falle des § 12 Abs. 2 (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes) muß in dem Steuerbuch eine besondere Spalte enthalten sein, aus der hervorgeht, daß es sich um eine Auslandslieferung handelt, und daß der Gegenstand zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben ist (vgl. § 201 Abs. 6).

(3) Der Unternehmer, der die Steuerfreiheit nach § 13 (Ausfuhr, § 2 Nr. 1 des Gesetzes) beansprucht, hat die Entgelte, die er für Lieferungen von ausgeführten Gegenständen vereinnahmt, getrennt von den Entgelten für seine sonstigen Leistungen zu buchen. Dabei müssen der Gegenstand nach seiner handelsüblichen Bezeichnung, Name

(Firma) und Wohnort (Sitz) des ausländischen Erwerbers, der Tag der Lieferung ins Ausland, das vereinbarte und das vereinnahmte Entgelt angegeben werden.

(4) Der Ausfuhrhändler, der Steuerfreiheit für sich beansprucht, hat ein Buch zu führen, aus dem hervorgeht: der Gegenstand nach seiner handelsüblichen Bezeichnung, Name (Firma) und Wohnort (Sitz) des Lieferers, die Steuerpflicht des Lieferers, das verausgabte Entgelt für die Lieferung, der Tag der Zahlung an den Lieferer, Name (Firma) und Wohnort (Sitz) des Erwerbers, der Tag der Lieferung ins Ausland, das vereinnahmte oder das vereinbarte Entgelt für die Lieferung ins Ausland, der Tag der Vereinnahmung, gegebenenfalls die Angabe der Nummer im Auslandslagerbuche. Wird ein Auslandslagerbuch geführt, so hat es zu enthalten: den Tag des Zuganges und Abganges, in beiden Fällen die handelsübliche Bezeichnung, Menge und Stückzahl der Gegenstände, sowie beim Abgang die Angabe, ob der Gegenstand ins Inland oder in das Ausland gegangen ist. Muster 5 dient als Anleitung. Bei Lieferungen in das Ausland soll angegeben werden, ob, wann und an wen ein Anmeldeschein im Sinne des Reichsgesetzes vom 7. Februar 1906 (Reichs-Gesetzbl. 1906 S. 109 ff.) oder ein nach § 4 dieses Gesetzes gleichartiges Papier übergeben ist (Muster 6).

(§§ 19—25 betreffen Luxussteuer, abgedruckt bei § 38.)

Die Muster sind am Schluß abgedruckt, die Anlage 1 folgt hier im Text zu VIII, 3 (S. 236).

III. Entstehungsgeschichte.

Die Befreiungsvorschrift des § 2 Nr. 1 (Ein- und Ausfuhr) hat sich aus den Befreiungen 2 und 3 zu Tarif Nr. 10 RStG. in der Fassung des **WUStG. (1916)** und den dazu ergangenen Bestimmungen (§ 158 AusfBest. zum RStG., Fassung von 1916, AuslGrunds. 1916 X) entwickelt. Befreit war bei der Einfuhr nur diese selbst (nicht auch die Lieferung des Einfuhrhändlers), der allerdings die Lieferung aus den zum Zollausland gehörenden inländischen Gebietsteilen, dem gebundenen Verkehr des Zollinlands und bei den zollfreien Waren die Lieferung aus Seehafenplätzen und bestimmten zugelassenen Lagern gleichgestellt war. Bei der Ausfuhr war nur der Ausfuhrhändler, nicht auch der Ausfuhrfabrikant befreit. Das **alte UStG. 1918** § 2 Nr. 1 beschränkte bei der Einfuhr die Vorzugstellung der dem Zollausland gleichgestellten Gebiete usw. auf Umsätze mit Rohstoffen, fügte aber weiter die Befreiung des ersten Umsatzes nach der Einfuhr, als des Einfuhrhändlers hinzu. Bei der Ausfuhr wurde außer dem Ausfuhrhändler auch der Ausfuhrfabrikant befreit und ein Erstattungsanspruch des Ausfuhrhändlers wegen der Belastung seines Einkaufs (§ 28 Abs. 1, jetzt § 4) hinzugefügt. Dem schließt sich im wesentlichen das jetzige **neue UStG. 1919** an; die einzige Neuerung besteht nur darin, daß die Vorzugstellung der Zollausschlüsse usw. wieder nicht mehr auf Rohstoffe beschränkt ist, sondern für Gegenstände, die der Reichsrat bestimmt und die auch z. B. Halberzeugnisse sein können, vorbehalten bleibt.

Die Befreiungsvorschrift bezieht sich nunmehr auf:

a) die Einfuhr;

b) die Umsätze bestimmter Waren (bes. Rohstoffe) in den Zollausschlüssen usw. und aus ihnen ins Inland (räumlich bevorzugte Einfuhr).

c) die ersten Umsätze nach der Einfuhr (insbesondere Umsätze der Einfuhrhändler);

d) die Ausfuhr.

Außer den AusfBest. kommen sehr wesentlich eine Reihe von Rundschreiben des RFM. in Betracht, die sämtlich verarbeitet sind, vor allem dasjenige v. 28. Juli 1920 (RStBl. S. 420), das gelegentlich in die AusfBest. durch deren entsprechende Änderung aufgehen wird (z. T. abgedruckt bei § 4 II 2).

Lit. Hallbauer, „Die Umsatzsteuer bei Import- und Exportgeschäft", Ztschr. f. Zw. u. Rst. Bd. 19 (1919) S. 97 u. 113 (bezieht sich auf das alte UStG. 1918); Popitz DStZ. Bd. 9 (1920) S. 121 (bezieht sich auf das Rundschreiben des RFM. v. 28. Juli 1920); Nußbaum (Nürnberg) Mitt. d. Steuerauskunftsstelle des RVerb. d. D. Ind. 1920 S. 43 zu 3; wegen des Streits in den Auffassungen vgl. auch Schwabacher Ind. u. HandelsZtg. v. 22. Juni 1920 Nr. 134 (auch Hamb. Fremdenbl. v. 18. Juni 1920 Nr. 296) und die Veröffentlichungen des Vereins Hamb. Exporteure in der Hamb. Börsen-Halle v. 20. Juli 1920 Nr. 350 und im Hamb. Correspondent vom 20. August 1920 S. 404.

IV. Volkswirtschaftliche Grundlagen.

1. Der Ausgangspunkt der volkswirtschaftlichen Erwägungen, die den Befreiungen des § 2 Nr. 1 zugrundeliegen, ist die Erkenntnis der Bedeutung des Auslandhandels für die deutsche Wirtschaft und das Bestreben, weder den Handel nach Deutschland noch denjenigen durch und aus Deutschland durch steuerliche Belastungen zu hindern. Bei der **Einfuhr** ergibt sich die Notwendigkeit der Befreiung schon daraus, daß der ausländische Lieferer der deutschen Steuerhoheit nicht unterliegt und daher die Einfuhr nur belastet werden könnte, wenn der Empfänger im Inland besteuert würde. Das würde selbstverständlich die Einfuhr verteuern und wäre nur gerechtfertigt, wenn man die Einfuhr einschränken oder doch nicht fördern wollte. Für Deutschland sind aber die Bedürfnisse nach Auslandware bei der Natur seiner Wirtschaft außerordentlich groß: das gilt für Nahrungsmittel (Kolonialwaren, in steigendem Maße einstweilen auch Getreide, Fett usw.), das gilt weiter für Rohstoffe und Halberzeugnisse, ohne die Deutschlands Landwirtschaft (Viehfutter, Düngemittel) und Industrie (Eisenerz, Kupfer, Öle, Häute Wolle, Baumwolle usw.) nicht bestehen kann. Man könnte an eine Beschränkung auf solche Gegenstände denken und Fertigfabrikate usw. bei der Einfuhr belasten; damit würde aber die USt. mit zoll- und wirtschaftspolitischen Fragen zu stark verquickt werden. Die Beeinflussung der Einfuhr muß dem Zolltarif und etwaigen Einfuhrverboten (mit Erlaubnisvorbehalten), wie sie zur Zeit nach der Verordnung v. 22. März 1920 (RGBl. S. 334) bestehen, vorbehalten bleiben. Wollte man aus den zuerst angegebenen Bedürfnissen heraus die Einfuhr nicht erschweren, so empfahl sich eine Differenzierung innerhalb der USt. nicht, schon um der USt. nicht den Charakter der inneren Verbrauchsabgabe zu nehmen. (Frankreich ist — bei seiner anders gearteten Wirtschaftslage — zu einer allgemeinen Unterstellung auch der Einfuhr unter die USt. gelangt; vgl. Einl. 1 Kap. C I S. 26). Nur bei Gegenständen, die luxussteuerpflichtig sind (§§ 15, 21), mußte selbstverständlich, um die deutsche Industrie nicht durch unbelastete Einfuhr zu schädigen, die gleiche Abgabe auch an der Grenze (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4) erhoben werden.

2. Bei der **Ausfuhr** besteht für Deutschland entscheidendes Interesse an möglichst gesteigertem Export. Daraus ergibt sich, daß die Ausfuhr zu befreien war, und zwar nicht bloß die Ausfuhr im Inland vom Ausfuhrhändler bezogener Waren (wie nach dem WUStG), sondern gerade auch die Exportfabrikation, um die deutsche Ware nicht durch die Steuerbelastung gegenüber der Ware frem-

der Industrien auf dem Weltmarkt in der Wettbewerbsfähigkeit zu beeinträchtigen. Eine andere Auffassung konnte nur in Betracht kommen für die Zeit, in der der deutsche „Ausverkauf“ infolge des Valutastandes stattfand, wie es gerade zur Zeit der Beratung des Gesetzes der Fall war. (Die Erörterungen über eine etwaige Streichung der Befreiung für die Ausfuhr gehen übrigens aus dem Ber. 1919 und dem StenB. 1919 nicht hervor.) Man mußte sich aber überzeugen, daß eine solche Besteuerung der Ausfuhr nur so lange Sinn haben könnte, als der Valutastand Deutschland bei der Ausfuhr in größtem Umfang begünstigte, so stark, daß eine Bremse erwünscht erschien. Die Besteuerung mußte sofort schädigend wirken, wenn die Valuta einen Stand (und eine gewisse Stabilität) erreichte, bei dem bei Berücksichtigung der Produktionskosten (insbesondere Rohstoffeinkäufe im Ausland, Kohlenpreise, Arbeitslöhne) die deutschen Preise hinter denen des Weltmarkts nicht mehr zurückbleiben und bei der zur Wahrung des Absatzes eintretenden knappen Kalkulation auch eine Spese von $1^1/_2$ v. H. (oder gar 15 v. H.) ins Gewicht fallen mußte. Da die USt. aber nicht nur für kurze Zeit bestimmt sein kann, so war die Frage einer Ausfuhrbelastung mit Rücksicht auf den Valutastand der Sonderregelung zu überweisen, die (freilich zu spät und doch wohl schon nach Abschluß des Ausverkaufs) in der sog. sozialen Ausfuhrabgabe auch erfolgt ist.

3. Waren somit Ein- und Ausfuhr zu befreien, so ergaben sich weitere Erwägungen über die **Ausgestaltung der Befreiung.**

a) Da die USt. eine innere Verbrauchsabgabe ist, so konnte sie sich nicht an das Zollgebiet anschließen, sondern die **Einfuhr** mußte auf das staatsrechtliche Inland bezogen werden; auch in den Zollausschlüssen und den Freibezirken usw. ist deutsches Wirtschaftsgebiet und werden Umsätze getätigt, für deren allgemeine Freilassung kein Anlaß besteht. Andererseits bringt das Wesen des Einfuhrhandels es mit sich, daß in diesen Gebieten und, soweit es sich um zollfreie Waren handelt, in den Seehafenplätzen überhaupt die Ware länger verweilt und durch eine Reihe von Händen geht, bis sie für den Inlandshandel und den Übergang in den Verteilungsprozeß handelstechnisch reif geworden ist oder aus Deutschland wieder in andere Länder weitergeleitet wird. Die Gefahr bestand, daß diese Vorgänge des Einfuhr- und Durchfuhrhandels, wenn sie im deutschen Hafen besteuert wurden, in außerdeutsche, dem deutschen Markt aber nahestehende Gebiete — vor allem nach den holländischen, belgischen, skandinavischen, auch englischen Gebieten — verlegt werden könnten. Dadurch wäre nicht nur der deutsche Einfuhrhändler geschädigt worden, sondern auch die für die Versorgung Deutschlands dringend erwünschte Erhaltung einer ständigen Warenreserve in den deutschen Zollausschlüssen und Freibezirken gefährdet worden: daraus ergab sich die hauptsächlich von Hamburg und Bremen (Woll-, Baumwoll-, Kaffeehandel usw.) vertretene Forderung, für die Waren, an deren Stapelung in deutschen Häfen besonderes wirtschaftliches Interesse bestehen muß, eine Art **„verlängerte Einfuhr“** oder **„räumlich bevorrechtigte Einfuhr“** festzulegen. Vgl. darüber unten zu VIII S. 234.

b) Darüber hinaus blieb das Interesse an einem starken **Einfuhrhandel** überhaupt zu berücksichtigen. War nicht die Einfuhr befreit, so entstand die Gefahr, daß der Einfuhrhandel durch fremden Ausfuhrhandel ersetzt werden würde, da ja z. B. der Rotterdamer Händler, der Überseewaren bezieht und nach Deutschland unmittelbar an einen Fabrikanten verkauft, die Ware als ausländischer steuerfreier Einführender um eine Umsatzsteuerquote billiger liefern könnte, als der deutsche Einfuhrhändler, der zwar die Lieferung aus dem Ausland (oder bei „verlängerter Einfuhr“ aus dem Zollausschluß usw.) an sich frei hat, dessen Verkauf an den Fabrikanten (wenn sie nicht unmittelbar aus dem Zoll-

ausschluß erfolgen kann) aber steuerpflichtig sein würde. Daher hat schon das alte UStG. 1918 im Gegensatz zum WUStG. jeden ersten Umsatz nach der Einfuhr (auch nach der verlängerten oder räumlich bevorrechtigten Einfuhr) freigestellt, wenn er im Großhandel (also im technischen Einfuhrhandel) erfolgt. Vgl. zu IX S 238.

c) Bei der **Ausfuhr** ergab sich das Problem, daß zwar der Umsatz ins Ausland befreit werden konnte, dadurch aber nicht die Belastung der ausgeführten deutschen Ware mit den auf dem Entstehungs- und Handelswege der Ware immer wiederholten Umsatzsteuerquoten ausgeschaltet werden konnte. Eine Vergütung aller dieser Quoten etwa durch eine Rückzahlung bei der Ausfuhr erschien unmöglich, da ein Nachweis der Quoten bei vielfältiger Ver- und Bearbeitung und Zusammensetzung aus allerlei Roh- und Halbstoffen ganz ausgeschlossen ist und die Auszahlung irgend eines Pauschalbetrages einmal das Steuererträgnis gefährdet hätte und weiter als völkerrechtlich und außenpolitisch bedenkliche Ausfuhrprämie hätte aufgefaßt werden können. Die ständig wiederholte Belastung mit Umsatzsteuer mußte also getragen werden. Nur in zwei besonders gearteten Fällen war Abhilfe nötig, technisch möglich und bedenkenfrei.

α) Einmal fürchtete der **Ausfuhrhändler** sein Geschäft zugunsten ausländischer Einfuhrhändler zu verlieren (um das oben bei der Einfuhr gebrauchte Beispiel umgekehrt zu verwenden): der Hamburger Exporteur, der etwa von einem Chemnitzer Maschinenfabrikanten eine Maschine kauft, um sie auszuführen, mußte den Preis, den er auf dem Weltmarkt stellen muß, um die USt., die auf der Lieferung an ihn liegt, erhöhen, während diese Steuer wegfällt, wenn der Chemnitzer Fabrikant das gleiche Geschäft mit einem Amsterdamer Einfuhr- (und nach Übersee gerichtet, Ausfuhr-) händler oder auch unmittelbar mit einem Verbraucher in Holland oder in Übersee macht. Stockt also die Ausfuhr über Hamburg wegen zu hoher Preise für den Auslandsmarkt, so bietet die Ausfuhr über Amsterdam die Möglichkeit der Senkung des Preises um eine Umsatzquote. Das fällt besonders stark ins Gewicht, wenn man z. B. statt des Maschinenfabrikanten einen Klavier- oder Automobilfabrikanten setzt und die Steuerquote auf 15% anwächst. Um hier den Ausfuhrhandel, an dessen Bestehen die deutsche Volkswirtschaft und die Selbständigkeit der deutschen Industrie gegenüber dem Ausland auf das stärkste interessiert ist, konkurrenzfähig zu erhalten, erschien erforderlich, ihn von der Steuer bei der Lieferung an ihn zu befreien (vgl. Begr. 1918 S. 30, 42). Das war nicht, wie eine Zeitlang vom Ausfuhrhandel angestrebt wurde (vgl. Schwabacher a. a. O.), möglich durch Befreiung der Lieferung an den Ausfuhrhändler, weil eine sichere Feststellung, wann der Abnehmer ein Ausfuhrhändler ist, schlechterdings nicht möglich ist. Es blieb nur der Weg einer Vergütung an den Ausfuhrhändler selbst, den § 4 (wie schon § 28 Abs. 1 des alten UStG.) einschlägt. Näheres hierüber unten zu § 4 (S. 300).

β) Der zweite Fall berührt nur die **Luxusexportindustrie**, und zwar die Industrie höchster Verfeinerung, die einen Luxusgegenstand (z. B. echte Spitzen, Handstickereien) aus dem In- oder Ausland bezieht, zu einem neuen Luxusgegenstand (z. B. einer Bluse) verarbeitet und dieses Arbeitsprodukt ausführt: dann entstünde eine Belastung mit der Luxussteuer bei der Lieferung an den Fabrikanten, die, bei 15%, ihn im Ausland konkurrenzunfähig machen könnte. Diese Luxussteuer kann dem Fabrikanten nach § 19 vergütet werden. Näheres zu § 19.

d) Weitere Einzelfragen entstehen durch die Besteuerung der **Einfuhr von Luxusgegenständen**, so wegen der Person des Steuerpflichtigen, wegen Ausnahmen für Reise-, Umzugs-, Erbgut, Messe-, Markt-, und Veredlungsverkehr. Die hiermit zusammenhängenden Fragen sind erst bei § 17 Nr. 3 zu behandeln.

4. Erwähnt sei noch, daß in Frankreich (vgl. Einl. 1. Kap. C I S. 26) die Ausfuhr ebenfalls frei ist, mit Ausnahme der Ausfuhr von Putzwaren, Kleidern, Mänteln, Spitzen und Federn. Die Einfuhr ist umsatzsteuerpflichtig, wobei noch besondere Vorschriften über eine Vorbelastung der Einfuhr durch Verkäufer, die nicht in Frankreich ihren Sitz haben, bestehen (vgl. Art. 69 des Gesetzes vom 25. Juni 1920, dazu Abänderungsgesetz vom 31. Juli 1920 Art. 12, ferner Gesetz vom 28. August 1920, Journal off. vom 29. August, und Instruktion vom 29. August 1920 zu IX, Journal off. vom 3. Sept. 1920).

V. Der Begriff der Umsätze i. S. des § 2 Nr. 1.

1. § 2 Nr. 1 spricht von **„Umsätzen"** aus und in das Ausland und ersten „Umsätzen" nach der Einfuhr. Es ist streitig gewesen, ob unter Umsätzen nur Lieferungen zu verstehen sind, oder auch Leistungen, die über die Grenze gehen (z. B. Speditionen nach dem Ausland, Vermietung von Gegenständen, z. B. Eisenbahnwagen, ins Ausland, Veredlungen im Werklohn, die Tätigkeit des Patentanwalts für einen ausländischen Auftraggeber, eines Befrachtungsmaklers zur Verschaffung von Frachten im Ausland usw.). Schon die Begr. zum alten UStG. 1918 (S. 30) zeigt, daß man lediglich an Einfuhr und Ausfuhr gedacht hat. Es ist nun allerdings nicht zutreffend, wenn Kloß (S. 21) ausführt, Einfuhr und Ausfuhr spielten sich in der Form von Lieferungen ab: zollrechtlich und handelsstatistisch wird lediglich von dem Überschreiten der Grenze ausgegangen, auch wenn das Verbringen in das oder aus dem Ausland nicht auf Grund von Lieferungsgeschäften erfolgt: gerade deshalb hat § 2 Nr. 1 im Gegensatz zu § 17 Nr. 3 von Umsätzen gesprochen, weil die schematische Anknüpfung der Steuer an das Verbringen über die Grenze dem Wesen der USt., die an Verkehrsakte anknüpft (s. oben Einl., 2. Kap. A S. 32 f.) widersprechen würde. Wohl aber denkt man bei Einfuhr und Ausfuhr lediglich an Gegenstände und nicht an Leistungen anderer Art. Gegenstände können aber nur in der Form der Lieferung umgesetzt werden. Gerade der internationale Handel, also Kauf und Verkauf über die Grenzen, sollte in § 2 Nr. 1 begünstigt werden. Dagegen ist nicht einzusehen, warum jemand, z. B. der deutsche Färber, Aufträge aus dem Ausland billiger ausführen sollte, als solche aus dem Inland, oder der deutsche Spediteur etwa in Aachen billiger nach Lüttich als nach Cöln die Beförderung vermitteln sollte. Es könnte sogar eine Schädigung deutscher Industrieinteressen darin erblickt werden, daß die Hilfstätigkeiten, um die es sich bei „sonstigen Leistungen" meist handelt, für den Ausländer billiger als für den Inländer ausgeführt werden könnten. Das Schrifttum sowohl (Kloß S. 21; Hallbauer a. a. O.) wie der RFM. (vgl. Rundschreiben v. 5. Nov. 1918 — RSchA. — Amtl. Mitt. S. 120 und v. 14. April 1919, Amtl. Mitt. S. 103) haben daher den Standpunkt vertreten, daß unter Umsätzen nur Lieferungen zu verstehen seien. Dem ist RFH. 2. S. v. 8. April 1920 (RStBl. S. 327) in einer Streitsache, in der es sich um die Vergütungen handelt, die ein Unternehmer für die Klassifikation ausländischer Schiffe ausländischer Reeder durch im Ausland ansässige Angestellte erhalten hat, beigetreten; ebenso in dem Erkenntnis v. 16. April 1920 II A 55/20, in dem es sich um eine Eisenbahnmaterialleihanstalt handelte, die Eisenbahnwagen ins Ausland vermietet hatte. Der RFH. weist darauf hin, daß das Gesetz auch sonst das Wort Umsatz nur für Lieferungen benutze (so noch mehrfach in § 2 und in der Fassung Umsatzgeschäft in § 7), daß das Wort Umsatz sprachlich Gegenstände voraussetze, „die von einer Person auf die andere übergehen können, und nicht Leistungen, die sich durch einmalige Verwirklichung erschöpfen", auf Gegen-

stände nehme aber § 2 Nr. 1 selbst Bezug. Gegenüber der Berufung auf die Überschrift des Gesetzes wird darauf hinzuweisen sein, daß diese an das WUStG. anknüpft und daß sie den Inhalt des Gesetzes nicht vollständig (pars pro toto; s. oben Einl., 4. Kap. III S. 64) wiedergibt, sondern sich eben, wie vielfach Gesetzesüberschriften, mit einer allgemeinen Charakterisierung begnügt. Da das neue UStG. 1919 an dem Ausdruck „Umsätze" trotz der vom RFM. ständig ausgesprochenen Auslegung festhält, ist damit als sicherer Gesetzeswille der Ausschluß der Leistungen erkennbar (ebenso Herzfeld, Leitf. S. 21 f.). Hieran halten auch die AusfBest. fest (§ 11 Abs. 4, § 13 Abs. 1; s. auch wegen ausländischer Geschäfte der Patentanwälte § 112 Nr. 2 AusfBest.).

2. Wenn sich die Steuerbefreiung auf Lieferungen beschränkt, so ist der **Begriff der Lieferung** so zu fassen, wie aus § 5 des Gesetzes hervorgeht. Im einzelnen s. § 5. Hier sei hervorgehoben:

a) Lieferung ist nicht gleich Versendung, vielmehr setzt Lieferung einen Verkehrsakt voraus, durch den eine Person der anderen die rechtliche Verfügung über einen Gegenstand überträgt.

α) Die Übergabe zur Beförderung und die Ausführung der Beförderung genügt also nicht. Damit scheidet aus dem Geltungsgebiet des § 2 Nr. 1 aus die Tätigkeit der Beförderungsunternehmen (vgl. aber § 2 Nr. 5), einschließlich der Spediteure. Auch wer eine ausländische Ausstellung beschickt und den Ausstellungsgegenstand wieder ins Inland zurückbringt, führt nicht ein und aus.

β) Weiter liegt auch keine Lieferung vor, wenn ein Ausländer eine Ware nach Deutschland sendet, um sie hier zu lagern und vom Lager aus in Deutschland zu verkaufen: Für eine USt. ist bei dieser Versendung nach Deutschland, wenn nicht der Fall des § 17 Nr. 3 — Luxusgegenstände — vorliegt, kein Anlaß, da ein Verkehrsakt fehlt, der Unterschied von einer — ebenfalls steuerfreien — Einfuhr liegt aber darin, daß die Vergünstigung für den nächsten Umsatz nicht in Betracht kommt (s. unten S. 239 und RFM. v. 29. Juli 1920, RStBl. S. 472). Das gleiche gilt, wenn eine inländische Firma im Ausland eine (nicht rechtlich selbständige) Filiale hat und von dieser Waren nach dem Inland schicken läßt; ein „Umsatz" ins Inland liegt nicht vor, auch wenn die ausländische Filiale die Ware zunächst im Ausland gekauft hat (Vgl. auch zu IX S. 239).

γ) Ebenso liegt keine Lieferung über die Grenze vor, wenn jemand in Deutschland liefert und der Erwerber dann den bereits im Inland in seine Verfügung übergegangenen Gegenstand ins Ausland befördert, es sei denn, daß es sich um den Ausnahmefall des Verbringens von Kunstwerken usw. in § 23 Abs. 1 Nr. 5 handelt. Der inländische Lieferer ist also umsatzsteuerpflichtig, auch wenn der Erwerber seinerseits die Sache ins Ausland befördert. Vgl. über diese für die Ausfuhr wichtige Frage unten X 3 S. 240.

b) Setzt der Begriff der Lieferung Gegenstände voraus, so fragt sich, ob damit noch andere Objekte, als körperliche Sachen (Waren) gemeint sein können. In Betracht kommt der Verkauf von Patenten und anderen immateriellen Rechten. Da sich der Lieferungsbegriff des UStG. allgemein auch auf solche Rechte, die Gegenstand des Verkehrs sein können, bezieht und aus § 2 Nr. 1 nichts Abweichendes zu entnehmen ist, läßt sich eine Beschränkung auf körperliche Sachen (die Kloß S. 21 Nr. 10 anzunehmen scheint) nicht wohl begründen. Die Bevorrechtigungen des § 2 Nr. 1 sind also auch auf Umsätze von Patenten, Urheberrechten zu beziehen, nicht aber auf die Vermittlung von Patentanmeldungen, auch nicht auf die Abtretung aus einem Lizenzverkauf, da die Lizenz kein abstraktes Recht, sondern lediglich ein Recht gegenüber dem Patentinhaber auf Duldung ist.

c) Lieferer ist, wie zu § 5 näher erläutert wird, auch der Kommissionär. Nicht nur der Proprehändler, der ins Ausland verkauft, sondern auch der Kommissionär, sei es der ins Ausland verkaufende Verkaufskommissionär eines deutschen Kommittenten, sei es der im Inland für einen ausländischen Kommittenten kaufende und an diesen weitergebende Einkaufskommissionär, ist daher Lieferer i. S. des § 2 Nr. 1. Fraglich ist nur, ob er damit nicht bloß mit dem Preise, den der Ausländer ihm zahlt, frei ist, oder auch mit der Kommission (Kommissionsprovision). Nimmt man, was, wie zu § 5 näher dargelegt ist, allerdings vielfach bestritten wird, an, daß der Kommissionär zwar seine Verpflichtung dem Kommittenten gegenüber durch eine Lieferung erfüllt, daneben aber auch zu sonstiger Leistung verpflichtet ist, so muß man die Kommission eines inländischen Kommissionärs auch bei einem Auslandgeschäft für steuerpflichtig halten. Wer also z. B. für Spanien Waren für 10 000 M. in festem Auftrage als Kommissionär in Deutschland zu kaufen hat und davon 2 v. H. Provision erhält, muß die 2 v. H. als Leistungsentgelt versteuern, während er frei ist mit der übrigen Summe, die er von seinem Kommittenten aus Spanien erhält. — Daß ein Agent, der nicht liefert, sondern nur vermittelt, mit seiner Provision steuerpflichtig ist, ergibt sich aus der Nichtanwendbarkeit des § 2 Nr. 1 für Leistungen zweifelsfrei. (Ebenso ist der sog. Exportagent, der zwischen inländischen Fabrikanten und inländischem Exportkommissionär tätig ist, selbstverständlich mit seiner Provision, nicht auch mit dem vollen Warenpreise, umsatzsteuerpflichtig.)

d) Eine Lieferung ist, wie ebenfalls bei § 5 näher dargelegt wird, auch die Werklieferung. Wer aus dem Ausland Gegenstände erhält, um sie unter Verwendung eigener wesentlicher Stoffe zu verarbeiten, ist also bei der Rücklieferung, die eine Ausfuhr darstellt, umsatzsteuerfrei. Hier ist der nicht immer einfache Unterschied zwischen Werklieferung und reinem Werkvertrag also wesentlich, weil sich danach Steuerfreiheit und Steuerpflicht entscheidet, denn wer lediglich auf Grund eines Werkvertrages für einen Ausländer arbeitet, ist mit dem Werklohn steuerpflichtig. Die deutsche Lokomotivenfabrik, die in eine ausländische Lokomotive eine neue Feuerung einbaut, ist also steuerfrei, während die deutsche Appreturanstalt, die ausländische Ware appretiert, steuerpflichtig mit dem Werklohn ist. Auch hier sei übrigens hervorgehoben, daß auch eine Werklieferung selbstverständlich steuerpflichtig ist, wenn sie im Inland „ausgeführt", d. h. der Gegenstand auch vom Besteller abgenommen wird: der Schiffer ist Vertreter des Reeders, läßt also der Kapitän eines ausländischen Schiffes, das havariert hat, auf der deutschen Werft eine Reparatur ausführen, die nur unter Verwendung wesentlicher Stoffe (z. B. von Platten) ausführbar ist, so liegt zwar eine Werklieferung vor, aber sie geht nicht ins Ausland, denn das fertige Schiff wird nicht ins Ausland geliefert, sondern in Deutschland vom Schiffer abgenommen.

3. Welche Geschäfte trotz ihrer Beziehung zum Ausland als **„sonstige Leistungen"** umsatzsteuerpflichtig sind, ergibt sich hiernach schon aus den Darlegungen zu 1 und 2.

a) Zusammenfassend sei erwähnt, daß umsatzsteuerpflichtig sind: Beförderungen über die Grenze, soweit nicht § 2 Nr. 5 eingreift, deren Besorgung (Spedition), die Vermittlung von Geschäften zwischen In- und Ausland, sofern sie sich nicht im eigenen Namen des Vermittlers (Kommissionärs) abspielt; steuerpflichtig sind also die Export oder oder Import vermittelnden Agenten und Makler, Befrachtungsmakler, auch wenn es sich um Frachten zwischen ausländischen Häfen handelt, die Prüfung und Klassifikation von Schiffen durch deutsche Firmen, Berge- und Hilfeleistung auch gegenüber fremden Schiffen, sofern sie sich in deutschen Gewässern abspielt oder von deutschen Häfen ausgeht, die Tätigkeit deutscher Anwälte oder sonstiger selbständiger Geschäftsbesorger in ausländischem

Auftrage, Vermietungen ins Ausland (insbes. von Eisenbahnwagen, Maschinen usw.), die Lagerung ausländischer Waren im Inland, Werkleistungen auf ausländische Bestellung, insbes. die sog. Lohnveredlung (z. B. Färben, Bleichen, Appretieren, Merzerisieren von Textilien im Auftrage einer ausländischen Firma; wegen der Befreiung des Einbringens der zur Veredlung bestimmten Luxusgegenstände s. unten bei § 17 Nr. 3).

b) In einzelnen Fällen kann die Besteuerung der Leistung nach dem Auslande eine Erschwerung eines Gewerbezweiges bedeuten, an dessen Förderung besondere wirtschaftliche Interessen bestehen. Dann bleibt die Möglichkeit, eine allgemeine Befreiung durch Verordnung des RFM. mit Zustimmung des RR. auf Grund des § 108 Abs. 2 AO. auszusprechen. Das ist bisher geschehen:

α) in beschränktem Umfange für die Auslandsspedition, indem § 30 Abs. 2 AusfBest. die Zollauslagen der Spediteure als durchlaufenden Posten (vgl. zu § 8) anerkennt; dadurch wird der deutsche Spediteur davor geschützt, daß er bei Beförderungen in oder aus dem Ausland durch den ausländischen, z. B schweizer oder holländischen Spediteur, der nicht umsatzsteuerpflichtig ist, unterboten wird. Der deutsche Spediteur bleibt im übrigen auch bei Auslandsaufträgen steuerpflichtig;

β) allgemein bei Vermietungen von Schiffen für den Seeverkehr nach Ver. v. Oktober 1920 (RStBl. Nr. 18). Diese Vermietungen, vor allem auch an ausländische Reedereien, spielen jetzt eine besondere Rolle und würden noch mit Rücksicht auf die Steuerfreiheit des als Beförderung geltenden und nach § 2 Nr. 5 freien Chartrevertrages besonders benachteiligt sein (vgl. näheres zu § 2 Nr. 5 S. 258).

VI. Die Begriffe Inland — Ausland, ausländischer und inländischer Beteiligter.

1. a) Unter Inland, in das und aus dem geliefert wird, ist lediglich das staatsrechtliche Gebiet Deutschlands zur Zeit der Lieferung zu verstehen. Vgl. darüber oben zu § 1 C IV (S. 200). Eine Ausnahme hiervon durch Gleichstellung der staatsrechtlich inländischen Gebiete, die Zollausland sind, mit dem Ausland, besteht nur für bestimmte Lieferungsarten bei der Einfuhr (vgl. unten zu VIII und zu IX S. 234 und 238), niemals bei der Ausfuhr.

b) Unter Ausland sind nicht bloß andere Staatsgebiete zu verstehen, sondern alles Gebiet, was nicht Inland ist, also insbes. das offene Meer: wer an ein außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer befindliches Schiff aus dem Inland liefert, liefert ins Ausland.

2. a) Beteiligt sind meist ein ausländischer Lieferer oder Abnehmer und ein inländischer Abnehmer oder Lieferer. Ausländisch und inländisch entscheidet sich dabei nach dem Ort, von dem aus die Lieferung ihren Ausgangspunkt nimmt oder an dem die Lieferung ihr Ende erreicht: ein Betriebsort braucht es nicht zu sein, auch der ausländische Unternehmer, der vom Hotel in Deutschland aus verkauft, liefert im Inland, ebenso wie der inländische Unternehmer, der auf einer Geschäftsreise im Ausland Waren kauft und abnimmt, um sie selbst über die Grenze mitzunehmen, im Ausland geliefert erhält.

b) Es braucht aber auch der Lieferer ins Inland überhaupt nicht im Ausland und der Lieferer ins Ausland überhaupt nicht im Inland zu sein. Einfuhr liegt auch vor, wenn die Berliner Firma, die in Amsterdam Waren lagern hat, sie an eine Firma in Cöln verkauft, und Ausfuhr, wenn eine Antwerpener Firma, die Waren in Aachen hat, sie nach Brüssel verkauft. Die Grenzüberschreitung

muß nur auf einem Lieferungsgeschäft (s. V) beruhen, so daß der Lieferer die Rechnung unmittelbar demjenigen ausstellt, der die Ware in das oder aus dem Ausland gesandt erhält. (Vgl. darüber oben zu V, 2 a S. 229) und unten zu X (S. 240).

c) Auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an. Ausländische Firma ist auch der deutsche Unternehmer in Brasilien, inländische Firma der Holländer in Berlin.

VII. Die Befreiung der Einfuhr
(§ 11 Abs. 1 Nr. 1 AusfBest.)

1. Über die gesetzgeberischen Beweggründe vgl. oben zu III 1 (S. 224).

2. Befreit ist die Lieferung aus dem Auslande in das Inland. Wie bereits erwähnt, scheidet der ausländische Lieferer als Steuersubjekt schon nach § 1 Nr. 1 aus der Steuerpflicht aus, die Besteuerung wäre also überhaupt nur durch besondere Maßnahmen möglich gewesen, vor allem durch Einführung einer Haftung des inländischen Erwerbers oder Empfängers. Als Inland, in das geliefert wird, gilt lediglich das staatsrechtliche Gebiet Deutschlands, soweit sich nicht aus VIII (S. 234) ein anderes ergibt. Der Helgoländer Hotelbesitzer, der Speisen oder Getränke aus dem Ausland bezieht und sie an seine Gäste verabreicht, ist mit diesem nach der Einfuhr im Kleinhandel erfolgenden Umsatz steuerpflichtig, obgleich sich seine Lieferung im Zollausschluß vollzieht.

3. Voraussetzung ist eine Lieferung unmittelbar aus dem Ausland in das Inland. Das Verbringen aus dem Ausland ist nur dann eine Lieferung, wenn es in Ausführung eines Lieferungsgeschäftes einer ausländischen Firma an eine inländische erfolgt. An wen und von wem versandt wird, ist gleichgültig. Das Gut kann also an den inländischen Käufer, an einen von ihm beauftragten Spediteur oder auch an eine dritte Person, an die der inländische Käufer bereits weiter verkauft hat, adressiert sein. Wie bereits zu V 2 a, S. 229 erwähnt wurde, liegt keine Lieferung ins Inland — was wegen der weiteren Befreiung des folgenden Umsatzes im Inland (IX S. 238) wichtig ist — vor:

a) bei dem Verbringen von noch unverkauften Waren durch einen ausländischen Unternehmer in das Inland, um sie vom Inland aus erst zu veräußern. Der Ort, von dem aus dieser ausländische Unternehmer im Inland veräußert, ist sein inländischer Betriebsort (gl. zu § 1 C III S. 202), durch dessen Begründung er jedem inländischen Steuerpflichtigen gleichgestellt wird, so daß seine von dort betätigten Umsätze nicht als erste Umsätze nach der Einfuhr gelten, sondern steuerpflichtig sind (RFM. v. 29. Juli 1920, RStBl. S. 472). Anders ist es, wenn die ausländische Firma die Ware an ihren inländischen Kommissionär zum Verkauf durch diesen gehen läßt (inländisches Konsignationslager einer ausländischen Firma); dann liegt, wie zu V, 2c schon erwähnt wurde, eine Lieferung zwischen Kommittent (ausländische Firma) und Kommissionär vor: der Kommittent ist also als Lieferer ins Inland frei und der Kommissionär, wenn er im Großhandel verkauft, als erster Lieferer nach der Einfuhr (vgl. unten IX S. 238; wegen der Besteuerung des gleichen Falles bei Luxusgegenständen s. unten zu § 17 Nr. 3).

b) Eine Lieferung in das Inland liegt auch nicht vor, wenn ein deutscher Fischer vom deutschen Hafen aus auf hohe See fährt (also in das Ausland), dort Fische fängt und diese nach Deutschland bringt: er liefert nicht in das Inland, sondern er bringt nur dorthin. Eine Lieferung liegt erst vor, wenn er an Land den Fang verkauft, sei es an einen Großhändler oder an eine Räucherei oder unmittelbar an Kleinhändler als Verbraucher. So auch

nunmehr RFM. v. 4. Sept. 1920 (RStBl. S. 539). In einem Rundschreiben v. 23. August 1919 III 8591 hatte der RFM. einen abweichenden Standpunkt vertreten, das Verbringen des Fanges nach dem Inlande als Lieferung behandelt: daraus hätte sich die Schwierigkeit ergeben, daß der Hochseefischer (der im Ausland fischt) steuerfrei gewesen wäre, der Küstenschiffer, der innerhalb der Dreimeilenzone, also im Inland fischt steuerpflichtig; um diesen — praktisch nicht durchführbaren — Unterschied auszuschalten, hatte sich der RFM. damals für völlige Steuerfreiheit jeder Seefischerei (auch der Küstenfischerei) entschieden. Dieser auf rechtlich unrichtiger Voraussetzung beruhende Standpunkt wird nunmehr aufgegeben. Um Unbilligkeiten zu vermeiden, soll die neue (richtige) Rechtsauffassung erst mit dem 1. Oktober 1920 in die Praxis überführt werden.

c) beim Ankauf einer Ware durch eine inländische Firma im Ausland, wenn die Firma bereits im Ausland die Ware geliefert erhält und sie nun ihrerseits lediglich über die Grenze bringt. Dann wird eine Ware zwar ins Inland verbracht, aber nicht ins Inland geliefert. Der bloße Einkauf im Ausland ist aber selbstverständlich noch keine Lieferung im Ausland, es muß vielmehr zum Einkauf auch die Übergabe im Ausland hinzutreten, so wenn die inländische Firma im Ausland ein eigenes Lager, eine (nicht rechtlich selbständige) Filiale hat und dorthin liefern läßt. Wegen der Frage, ob hiernach eine Lieferung ins Inland oder ein bloßes Verbringen vorliegt, werden dieselben Gründe maßgebend zu sein haben, die bezüglich des Kaufs ausländischer Firmen im Inland wegen des Begriffs der Ausfuhr bei X (S. 240) näher entwickelt sind. Maßgebend ist dabei allerdings das ausländische Recht, unter dem die Lieferung steht.

d) selbstverständlich auch nicht, wenn eine Ware, die von einem deutschen Gebietsteil in einen anderen versandt wird, ausländische Gebiete passieren muß, also etwa, wenn jemand von Bremen nach Stettin liefert und auf dem Seewege versenden läßt, oder wenn jemand aus Berlin nach Königsberg durch den polnischen Korridor oder von Tilsit nach Kattowitz durch Polen sendet. In diesen Fällen handelt es sich lediglich um Inlandslieferungen (so auch RFM. v. 28. Juli 1920, RStBl. S. 420 am Schluß).

4. Die Lieferung braucht nicht innerhalb einer gewerblichen Tätigkeit zu erfolgen, der ausländische Lieferer braucht kein Unternehmer zu sein. Auch wenn ein ausländischer Privatmann an einen inländischen Unternehmer eine Sache über die Grenze verkauft, liegt eine (steuerfreie) Lieferung vor. Das ist darum wichtig, weil weiter zu folgern ist, daß ein inländischer Erwerber, der die Sache von einem ausländischen Privatmann gekauft hat und sie im Inland im Großhandel weiter verkauft, als erster Lieferer nach der Einfuhr ebenfalls frei ist (z. B. eine Firma läßt sich aus dem Ausland alte Kleider von Privatleuten schicken und verkauft sie an inländische Händler).

5. a) Die Steuerfreiheit der Einfuhr besteht nicht für Luxusgegenstände; vgl. dazu und zu den daraus sich ergebenden Fragen zu § 17 Nr. 3 UStG. (§ 12, § 15 Abs. 2, § 17 Nr. 1, § 18 Abs. 2, §§ 20—25 AusfBest. und das Rundschreiben des RFM. v. 28. Juli 1920, RStBl. S. 420), sowie § 21 Abs. 1 Nr. 4.

b) Die Steuerfreiheit besteht dagegen auch bei den Lieferungen, die der erhöhten USt. (5%) nach § 25 Abs. 1 Nr. 1 unterliegen, also wenn z. B. als Anzeigen geltende Warenumschließungen, Zugabeartikel im Ausland angefertigt und ins Inland geliefert werden.

VIII. Die räumlich bevorrechtigte und verlängerte Einfuhr

(§ 11 Abs. 1 Nr. 3 AusfBest.)

1. Wie zu VI, 1 und VII bereits erwähnt, kommt es bei der Steuerfreiheit der Einfuhr lediglich auf die Lieferung über die deutsche Staatsgrenze und nicht auf die Zollgrenze an. Hiervon besteht aber eine Ausnahme zugunsten bestimmter Lieferungsarten aus bestimmten Inlandsgebieten. Die Beweggründe dafür sind bereits oben zu IV 3 a (S. 226) auseinandergesetzt. Die näheren Vorschriften über diese „verlängerte Einfuhr" finden sich nicht in § 2 Nr. 1 selbst, sondern in dem oben zu II (S. 221) abgedruckten § 11 AusfBest. auf Grund der Delegation in § 2 Nr. 1 Satz 2. Diese Delegation ist übrigens unbeschränkt, d. h. es bedarf nicht, wie bei § 16, § 21 Abs. 2 und § 31 Abs. 1 der nachträglichen Vorlage an den Reichstag.

Die Voraussetzungen für die verlängerte Einfuhr sind folgende:

a) Es muß sich um bestimmte Gebietsteile handeln (vgl. zu 2);

b) es muß sich um bestimmte Waren handeln (3);

c) die Waren dürfen in dem Gebiete nicht bearbeitet oder verarbeitet sein (4);

d) es muß sich um Lieferungen außerhalb des Kleinhandels handeln (5);

e) die Voraussetzungen zu a bis d müssen aus den Büchern des Lieferers hervorgehen (6).

Die Wirkungen (7) bei Vorliegen dieser Voraussetzungen sind, daß,

a) die Lieferungen in den Gebietsteilen für die USt. gänzlich ausscheiden;

b) die Lieferung aus diesen Gebietsteilen nach dem übrigen Deutschland erst als Einfuhr gilt;

c) die Lieferung desjenigen, der die Waren aus diesen Gebietsteilen bezogen hat, als erster Umsatz nach der Einfuhr i. S. v. IX (S. 238) also — im Großhandel — ebenfalls frei ist.

2. Die **deutschen Gebietsteile,** um die es sich dabei handelt, sind folgende:

a) Für zollpflichtige wie für zollfreie Waren alle die Gebietsteile und Belegenheitsorte, die zollrechtlich kraft besonderer Vorschrift vor der Abfertigung in den freien Verkehr des Zollinlands liegen. (Nicht hierher gehören also die deutschen Gebietsteile, die allgemein nicht zum Zollinland gehören, wie die deutschen Hoheitsgewässer oder sonstige Gebiete vor der Zollgrenze.) Es sind das:

α) Die Zollausschlüsse (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 a AusfBest.). Zollausschlüsse sind nach § 16 VZG. Gebiete, die zwar zum Reich gehören, aber außerhalb der Zollinie liegen. Hierher gehören Helgoland (RGes. v. 15. Dez. 1890 § 2), einige badische Gemeinden, die Freihafengebiete von Hamburg, Gebietsteile in Cuxhaven, Bremerhaven und Geestemünde.

β) Die Freibezirke (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 b AusfBest.). Das sind die freien Niederlageanstalten i. S. des § 107 VZG., die an Seeplätzen errichtet werden können und sich mit ihrer Anerkennung zolltechnisch vom Zollausschluß in nichts unterscheiden (vgl. Behr, „Zollausschlüsse und freie Niederlagen", Arch. f. ö. R. Bd. 16, 1901, S. 1). Solche Freibezirke bestehen in Bremen, Lübeck, Altona, Wandsbek, Emden, Flensburg, Stettin, Königsberg, Neufahrwasser, Mannheim, Kiel.

γ) Die Belegenheitsorte der Ware, in denen die Ware sich im sog. gebundenen Verkehr des Inlands befindet (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 c AusfBest.). Hierher gehören die sog. Zollniederlagen (Behr a. a. O.), bei denen wieder allgemein öffentliche Niederlagen (— § 107 VZG — Packhöfe, Freihallen) und Privatlager (§ 108 VZG.) zu unterscheiden sind. Gleichgestellt sind die sog. fortlaufenden Konten nach § 110 VZG.

b) Für die zollfreien Waren besteht die zu a *γ* behandelte Möglichkeit der nach dem Verbringen ins Inland vom Inlandsverkehr ausschließenden Bindung nicht. Daraus würde eine Benachteiligung der zollfreien Waren folgen, an deren Lagerung in Deutschland gerade besonderes Interesse besteht. Daher sind für sie besondere befreite Gebiete nur für die USt. geschaffen worden, die also für zollpflichtige Gegenstände keine Bedeutung haben. Es sind dies:

α) die Seehafenplätze (§ 11 Abs. 1 Nr. 3c AusfBest.), soweit in sie eingeführt wird, und zwar nur, wenn die Einfuhr seewärts erfolgt; sie kann dabei zunächst einen Zollausschluß oder Freibezirk passieren und von dort in den Seehafenplatz gelangen. Zum Seehafenplatz gehört nicht bloß das Hafengebiet, sondern die ganze Gemeinde, zu der der Seehafen gehört. Dabei gelten die Gemeinden mit Unterweserhäfen (Bremerhaven, Geestemünde, Lehe, Bremen) und die Gemeinden mit Unterelbehäfen (Hamburg, Cuxhaven, Harburg, Altona) als Einheit. Die Befreiung gilt nicht:

αα) wenn die Einfuhr statt seewärts landwärts erfolgt, also z. B. in Hamburg mit der Bahn von Kiel her. Eine Ausnahme besteht hier mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse in dem vom übrigen Deutschland abgeschnittenen Ostpreußen, also den östlich der Weichsel gelegenen Seehäfen, insbes. Pillau und Königsberg. Da Danzig nicht mehr zu Deutschland gehört, besteht die Gefahr, daß die Waren in erster Linie dorthin gehen und daß Königsberg als Stapelplatz für Ostpreußen umgangen wird, um steuerpflichtige Umsätze zu vermeiden; dadurch, daß auch die mit der Eisenbahn vom Auslande (also von Danzig oder auch von Memel oder über die Grenze aus Polen, Litauen, Lettland) eingehenden zollfreien, zu 3 aufgeführten Waren in Königsberg im Großhandel frei umgesetzt werden können und der Umsatz aus Königsberg nicht als Einfuhr gilt, ist die Stellung Königsbergs geschützter;

ββ) wenn die Einfuhr in einen Seehafenplatz erfolgt ist und die zollfreie Ware nun auf deutschem Gebiet (also mit der Eisenbahn, aber auch mit Leichtern in den Küstengewässern) ohne Zollverschluß in einen anderen (nicht mit dem ersten zur Einheit verbundenen) Seehafenplatz gelangt. Der Verkehr zwischen Hamburg und Bremen ist aber wegen der Einheit der Unterelbe- und Unterweserseehäfen frei.

β) Besonders anerkannte Inlandslager für zollfreie Gegenstände (§ 11 Abs. 1 Nr. 3 d AusfBest.). Zuständig ist der RFM. (eine Beschwerde ist nicht gegeben); die unter dem alten UStG. 1918 nach § 1 der alten AusfBest. 1918 durch die bis zum 1. Okt. 1919 zuständig gewesenen obersten Landesfinanzbehörden (Finanzminister, Senat usw.) anerkannten Lager gelten nicht weiter, die Zulassungsanträge müssen vielmehr für die Zeit vom 1. Jan. 1920 erneuert werden. Die Anerkennung hat insbesondere ihre Wirkung verloren, sobald eine zunächst zollfreie Ware, für die die Anerkennung erfolgt ist (wie z. B. Öle während des Krieges), später zollpflichtig wird: denn für zollpflichtige Waren gelten die Vorschriften zu a. Im übrigen vgl. wegen der Zurücknahme der Anerkennung den bei § 3 Nr. 3 (S. 299) abgedruckten § 78 AO.

3. Die bevorrechtigten Waren. Es muß sich um Umsätze von den in Anlage 1 zu § 11 Abs. 1 Nr. 3 AusfBest. aufgeführten oder auf Grund von § 11

Abs. 1 Nr. 3 (am Schluß) AusfBest. durch den RFM. weiter hinzugefügten Waren handeln. Die Liste ist an Stelle der im alten UStG. 1918 § 2 Nr. 1 und den AusfBest. dazu (§ 1) lediglich bevorrechtigten Rohstoffe getreten. Sie umfaßt nicht bloß Rohstoffe, sondern auch Halberzeugnisse (vgl. z. B. Bretter, Eisen, Schmalz usw.). Die Rohstoffe bilden aber, soweit sie nicht besonders aufgeführt sind, noch eine wesentliche Sammelnummer. Der Begriff der Rohstoffe ist dahin zu bestimmen, daß Rohstoffe solche unmittelbar der Natur abgewonnene Stoffe sind, die, abgesehen von der mit der Gewinnung, Verwahrung, Lagerung, Verpackung, Sortierung, Reinigung und Erhaltung verbundenen Behandlung, weder im Ausland noch im Inland eine Bearbeitung oder Verarbeitung erfahren haben. Die Auswahl der außer den Rohstoffen in die Liste aufgenommenen Waren ist nach den bereits angegebenen Gesichtspunkten erfolgt, also um für Deutschland erwünschte Stapelware an die deutschen Häfen zu binden.

Die Anlage 1 hat folgenden Wortlaut:

Verzeichnis der für die Einfuhr begünstigten Gegenstände. (Anlage 1 der Ausf.Best.).

Abbrände (kupfer- und zinkhaltige)
Altpapier
Ameiseneier
Balata
Baumwollabfälle
Bretter (siehe Holz)
Butter
Düngemittel (insbesondere Chilesalpeter)
Eierprodukte (Eiweiß, Albumin, Eigelb)
Eisen in Halb- und Ganzfabrikaten
Erdöle (insbesondere Petroleum, Benzin, Gasöl, Schmieröle)
Felle und Häute
Fleischwaren und Konserven
Florida-Bleicherde
Futtermittel, soweit nicht ausdrücklich genannt
Gesalzene Heringe
Gummi in Platten und Stücken
Guttapercha
Holz, soweit es im Zolltarifgesetze vom 25. Dezember 1902 unter Nr. 74 bis Nr. 83 aufgeführt ist, ferner Furniere, Sperrplatten, Brettchen für Bleistiftfabrikation, Telegraphenstangen
Holzdestillationsprodukte (z. B. Teer, Teeröle, Kienöl, Pech)
Kammzug
Kapok
Kautschuk
Kohlenwasserstoffe
Kunstwolle
Kunstseide
Linters
Lumpen
Mineralöle und Mineralfette
Müllereierzeugnisse (Roggenmehl, Weizenmehl)
Öle und Fette
Rohstoffe (soweit nicht bereits in der übrigen Aufzählung enthalten), insbesondere Braunkohle, Erze, Feldspat, Flachs, Getreide, Hanf, Hede, Hülsenfrüchte, Kolonialprodukte, z. B. Gewürze, Kaffee, Kakao, Tee, Reis, ferner Kleie, Porzellanerde, Rohbaumwolle, Rohdrogen, Rohjute, Rohseide, Rohtabak, Rohwolle, Rohzucker, Steinkohle
Sämereien
Schmalz und Speck
Stahl in Halb- und Ganzfabrikaten
Stärke
Fermentierter Tabak
Tierhaare
Wein und Spirituosen
Wollabfälle
Zellstoff (Zellulose)
Zucker (raffiniert)

4. Die Gegenstände müssen in dem Zustande, in dem sie aus dem Auslande kommen, unverändert umgesetzt werden, dürfen also in den bevorrechtigten Gebieten weder bearbeitet noch verarbeitet werden.

a) Als **Bearbeitung oder Verarbeitung** gilt jede Behandlung, die über die Zwecke der (Verwahrung, Lagerung) Sortierung, Reinigung und Erhaltung hinausgeht (§ 11 Abs. 2 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Nr. 2 AusfBest.). Darüber hinaus sind, wieder aus den zu IV 3 b S 226 angegebenen Gesichtspunkten, gewisse Verarbeitungsarten als „unschädlich" bezeichnet, d. h. sie können vorgenommen werden, ohne daß die Bevorrechtigung der Umsätze wegfällt. Auf diese Weise soll z. B. verhindert werden, daß es vorteilhafter ist, Wolle statt in Deutschland etwa in England oder in Verviers kämmen zu lassen Es handelt sich um die in § 11 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 zu a—e (s. S. 221) aufgeführten Verarbeitungen; wegen der besonderen Bevorrechtigung der zollfreien Erze s. unten zu IX 3 S. 293. Der RFM. hat gemäß der ihm in § 11 Nr. 2 Abs. 2 am Schlusse beigelegten Befugnis durch Rundschreiben v. 24. Juli 1920 (RStBl. S. 473) in § 11 Abs. 1 Nr. 2 AusfBest. noch angefügt:

f) Mineralöle gereinigt, gemischt oder raffiniert werden;
g) Bettfedern trocken oder auf nassem Wege gereinigt oder sortiert werden.

b) Wird eine Bearbeitung oder Verarbeitung vorgenommen, werden z. B. Getreide gemahlen, Gewürze gemahlen (so RFM. v. 27. Sept. 1919 III 12640), Eisenerze verhüttet, Holz zersägt, Felle zubereitet, so reicht die Bevorrechtigung nur bis zum Umsatze des durch die Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstandes. Dieser neue Gegenstand ist auch dann nicht mehr bevorrechtigt, wenn gleiche Gegenstände, wie der nach der Einfuhr durch die Bearbeitung oder Verarbeitung entstandene, ihrerseits bei der Einfuhr nach dem Verzeichnis bevorrechtigt sind.

5. Die Umsätze müssen außerhalb des Kleinhandels erfolgen, also im **Großhandel.** Unter Großhandel ist, entsprechend § 22 zu verstehen der Umsatz, der an Weiterveräußerer erfolgt, gleichgültig, ob der Erwerber unverändert oder nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung (durch die er selbst allerdings steuerpflichtig wird (s. zu 4) weiterveräußern will, während der Kleinhandel den Verkauf unmittelbar an den letzten Verbraucher bedeutet. Dabei wird aber als Großhandel auch anzusehen sein ein Verkauf an jemand, der zwar verbraucht, das aber in seinem Betriebe bei der Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirkung gewerblicher Leistungen tut: auch die an eine Reederei oder eine Fabrik veräußerte Kohle, das an gleichartige Unternehmer veräußerte Schmieröl ist im Großhandel verkauft. Kleinhandel in dem hier gültigen Sinne ist Veräußerung an Privatpersonen. Umsatzsteuerpflichtig ist also im Freihafen usw. der Verkauf des eingeführten Kaffees oder der Butter an eine Privatperson, das Verzapfen des eingeführten Weines.

6. Buchführungspflicht. Daß die Voraussetzungen zu 2—5 gegeben sind, muß aus den Büchern des (inländischen) Unternehmers, der die Befreiung in Anspruch nimmt, hervorgehen. Nach § 35 Abs. 2 Nr. 1 UStG. muß der Unternehmer auch die steuerfreien Umsätze in seiner Steuererklärung angeben (vgl. § 140 AusfBest., Muster 22, abgedruckt am Schluß des Buches), sie dabei als umsatzsteuerfrei bezeichnen und hat dann den Nachweis aus seinen Büchern zu erbringen. § 18 Abs. 1 AusfBest. enthält nähere Bestimmungen. Sie sind im einzelnen (trotz des Wortlauts „hat") nicht zwingend. Vielmehr genügt, so sehr ein Anschluß an die Muster eine gleichmäßige und schnelle Kontrolle fördern kann, auch jede andere Aufzeichnung, aus der die Voraussetzungen zu 2—5 erkennbar sind. Vor allem braucht es sich nicht um ein

gesondertes Buch zu handeln. Es genügt auch, wenn die allgemeine Buchführung eine Übersicht über die umsatzsteuerfreien Umsätze ohne größere Vergleiche der Belege gestattet. Sind die Buchungen nicht gemacht, so fällt die Steuerfreiheit weg, auch wenn auf andere Weise (durch Vorlegung der Korrespondenzen, durch Zeugen) die Voraussetzungen nachgewiesen werden könnten.

7. Liegen sämtliche Voraussetzungen (2—6) vor, so treten folgende **Wirkungen** ein:

a) Die Lieferungen der Waren (3) in den Gebieten und Lagern (2) im Großhandel (5) scheiden aus, sind also nicht steuerpflichtig. Lieferungen dieser Art liegen vor, wenn und solange die Waren in den Gebieten und Lagern sich befinden und die Lieferung innerhalb der Gebiete oder Lager ausgeführt wird, d. h. dort über sie verfügt wird, gleichgültig, wo die Verträge abgeschlossen werden oder die dingliche Einigung erfolgt. Der Hamburger Kaufmann, der Waren der zu 3 bezeichneten Art im Freihafen hat, kann sie in Berlin verkaufen und übereignen, und der neue Eigentümer kann sie weiter an einen Leipziger Kaufmann übereignen: solange die Ware im Freihafen liegt, liegt kein steuerpflichtiger Umsatz vor. Die Übereignung wird häufig durch Konnossement- oder Lagerscheinübertragung erfolgen. Sie kann auch die Form der Versteigerung annehmen, denn auch nicht gegenwärtige Ware kann versteigert werden (RFM. v. 12. Juli 1920, RStBl. S. 481).

b) Die Lieferung, die durch Verbringen der Ware aus dem bevorrechtigten Gebiet oder Lager (2) in das übrige Inland vollzogen wird, gilt als Einfuhr i. S. des § 2 Nr. 1 (oben VII) und ist steuerfrei.

c) Die Lieferung dessen, der die Ware aus den bevorrechtigten Gebieten oder Lagern erworben hat, gilt als erster Umsatz nach der Einfuhr und ist ebenfalls steuerfrei, wenn sie im Großhandel erfolgt (unten IX).

IX. Der erste Umsatz nach der Einfuhr

(§ 11 Abs. 1 Nr. 2 AusfBest.)

1. Wer Waren einführt und sodann veräußert, ist an sich umsatzsteuerpflichtig, sofern nicht der Fall zu VIII gegeben ist. Unter folgenden **4 Voraussetzungen** ist aber auch der **erste Umsatz im Inland** frei, wenn:

a) die Ware vom ersten inländischen Erwerber veräußert wird (2);

b) vor der Lieferung keine Bearbeitung oder Verarbeitung stattgefunden hat (3);

c) die Lieferung nicht im Kleinhandel erfolgt (4);

d) die Voraussetzungen zu a—c aus den Büchern des Lieferers hervorgehen (5).

Die Beweggründe für diese — sehr weitgehende und das Aufkommen aus der USt. stark einschränkende — Befreiung sind bereits zu IV 3 a, b S. 226 dargelegt worden.

2. Die Ware muß vom ersten inländischen Erwerber nach der Einfuhr veräußert werden.

a) Als Einfuhr gilt die Lieferung unmittelbar über die Grenze nach VII oder bei den bestimmten bevorrechtigten Waren die Lieferung im Großhandel aus den bevorrechtigten Gebieten nach VIII. Wegen des für das Vorrecht der Lieferung nach der Einfuhrlieferung wichtigen Begriffs der Lieferung über die Grenze vgl. oben zu V (S. 229).

b) Die weitere Lieferung hat im Inland zu erfolgen, und zwar, soweit es sich um die bevorrechtigten Waren zu VIII 3 handelt, außerhalb der zu VIII 2 bezeichneten Gebiete.

c) Der Lieferer muß derjenige sein, der die Ware aus dem Ausland (oder dem für die bevorrechtigten Waren gleichgestellten Inlandsgebiete) erworben hat. Es kommt also auf denjenigen an, der dem ausländischen (oder ihm nach VIII gleichstehenden inländischen) Lieferer als Erwerber gegenübersteht, nicht dagegen auf den Empfänger. Wenn A in Hamburg aus Amerika Öl kauft und läßt es an seinen Kunden B in Berlin schicken, so ist B Empfänger, aber nicht Erwerber: nur A ist daher umsatzsteuerfrei, nicht B bei dem Weiterverkauf durch ihn; B wird es auch nicht dadurch, daß A auch aus § 7 (weil er den unmittelbaren Besitz nicht überträgt) steuerfrei ist. Hat B freilich ein im gebundenen Verkehr des Zollinlands befindliches Lager (VIII 2 a, β oder γ), so zählt der Verkauf von A an B nicht mit, und nicht nur A ist umsatzsteuerfrei, sondern auch B, und da seine Lieferung aus dem gebundenen Verkehr überhaupt erst als Einfuhr gilt, auch C, der aus dem gebundenen Verkehr heraus erwirbt und weiterveräußert. Das gleiche gilt etwa für — zollfreie — Wolle, wenn B ein nach VIII 2 b β anerkanntes Lager hat oder Großhändler in dem See-Einfuhrhafen ist. [In der 1. A. (S. 83, 4 a am Schluß) ist dieser Unterschied zwischen Erwerber und Empfänger nicht richtig erkannt, zutreffend dagegen Popitz DStBl. Bd. 2, 1920, S. 444 zu 6: wenn eine Hamburger Firma aus Sibirien Butter einführt, sie vom Freihafen unmittelbar an einen Großhändler in Berlin gehen läßt, der sie, ohne sie auf Lager zu nehmen, einem anderen Großhändler weitergibt, der sie abnimmt und an Buttergeschäfte weiterverkauft, so ist die Hamburger Firma frei, weil sie aus einem bevorrechtigten Gebiet in das übrige Deutschland eine bevorrechtigte Ware im Großhandel einführt; der Berliner Großhändler ist als erster weiterveräußernder Erwerber frei und auch nach § 7, der zweite Großhändler ist aber nicht frei, denn er nimmt zwar als erster die ausländische Butter im Inland auf Lager, ist aber nicht erster Erwerber.] RFM. v. 29. Juli 1920 (RStBl. S. 472) macht ausdrücklich darauf aufmerksam, daß eine Klarstellung, wer Erwerber im Inland ist, im einzelnen Fall nötig ist, da der auf der Adresse des Kollos angegebene Empfänger bereits ein Dritter sein kann. Dabei ist aber zu beachten, daß auch der Dritte steuerfrei sein kann, wenn er die Ware als eine noch im Ausland befindliche, seinem Vormanne im Ausland gehörende Ware gekauft hat, also der Vormann an ihn aus dem Ausland liefert (s. oben VI, 2 b S. 231). Vollzieht sich der Umsatz über ausländische Ware durch Traditionspapier (Konnossement, Ladeschein), so wird es nicht ohne weiteres feststellbar sein, ob bei der Übergabe des Papieres die Ware noch im Ausland oder schon im Inland ist: Man denke z. B., daß ein Kahn ausländisches Getreide von Holland nach Mannheim geht, es kann unmöglich darauf ankommen, ob der Kahn bei Übergabe des Rheinkonnossements Emmerich schon passiert hat oder nicht. Man kann hier m. E. (so schon DStBl. Bd. 2, 1920, S. 444 zu 6) nur darauf abstellen, ob und wann die Ware laut den Indossamenten auf dem Papier bereits in den Händen einer inländischen Firma war: die erste deutsche, auf dem Papier stehende Firma hat den ersten Umsatz im Inland nach der Einfuhr getätigt, jeder nächste Indossant kann nicht mehr Steuerfreiheit nach § 2 Nr. 1, sondern nur noch nach § 7 in Anspruch nehmen, es sei denn, daß derjenige, der die Ware schließlich gegen das Konnossement sich übergeben läßt, sie in einem bevorrechtigten Gebiet übertragen erhält (und es sich um eine bevorrechtigte Ware handelt), dann findet selbstverständlich wieder § 2 Nr. 1 Anwendung.

3. Die Ware darf von dem ersten Erwerber nicht vor dem von ihm getätigten Umsatz bearbeitet oder verarbeitet worden sein. Dabei gelten dieselben Grundsätze wie zu VIII, 4 (S. 237). Nur ist zu beachten, daß hier nicht bloß bevorrechtigte Waren in Betracht kommen, sondern Waren aller Art. Auch hier gelten die in § 11 Abs. 1 Nr. 1 Abs. 2 AusfBest. bevorrechtigten Bearbeitungs- und

Verarbeitungsarten als unschädlich. Am weitesten von diesen zugelassenen Arbeiten geht die Zulassung der (nicht bloß vorläufigen) Verhüttung zollfreier Erze: die Vorschrift gilt nicht für Eisenerze (die zollpflichtig sind), sondern für hochwertige Erze. Der Grund liegt darin, daß diese hochwertigen Erze eine USt. nicht vertragen können und es bei Versteuerung des Verhüttungsproduktes (bei seinem hohen Werte) billiger sein würde, z. B. Zink im Lohnwerk im Auftrage eines ausländischen Unternehmers in einer der Grenze nahe gelegenen Hütte verhütten zu lassen, es dann wieder ins Ausland zurücktransportieren und das Rohzink wieder nach Deutschland umsatzsteuerfrei unter Befreiung auch des ersten Umsatzes steuerfrei einführen zu lassen. Wichtig ist auch die Zulassung des Kämmens der Wolle wodurch verhindert werden soll, daß die deutschen Kämmereien etwa zugunsten der Kämmereien im Ausland (Bredford, Roubaix, Verviers) ausgeschaltet werden und gekämmte Wolle eingeführt wird.

4. Die Umsätze müssen im Großhandel erfolgen, also an Wiederveräußerer, Vgl. dazu oben VIII 5 S. 237.

5. Daß die Voraussetzungen zu 2—4 vorliegen, müssen die Bücher des ersten Erwerbers nach der Einfuhr ergeben. Auch hier gilt entsprechend, was zu VIII 6 (S. 237) ausgeführt ist.

6. Die Steuerfreiheit der ersten Umsätze nach der Einfuhr kommt selbstverständlich dann nicht in Betracht, wenn die Einfuhr selbst nicht steuerfrei ist, weil es sich um Luxusgegenstände handelt. Das folgt schon daraus daß die Befreiung sich lediglich aus der Befreiung der Einfuhr selbst erklärt.

X. Die Ausfuhr.

1. Wegen der Begründung vgl. oben IV 2. Als Ausfuhr gilt im Gegensatz zum WUStG. nicht nur die Lieferung im Inland bezogener, sondern auch im Inland hergestellter Waren, d. h. nicht bloß der Ausfuhrhändler ist frei, sondern auch der (unmittelbar) ins Ausland liefernde Fabrikant.

2. Wegen der Begriffe Ausland und Inland vgl. oben zu VI (S. 231). Für die Ausfuhr besteht irgendeine Bevorrechtigung bestimmter Gebietsteile oder bestimmter Warengruppen nicht. Nur die Lieferung in das staatsrechtliche Ausland ist befreit.

3. Die Lieferung muß unmittelbar ins Ausland gehen, d. h. das Lieferungsgeschäft muß das Verbringen ins Ausland zum Gegenstand haben.

a) Keine steuerfreie Ausfuhr liegt also vor, wenn die Lieferung im Inland bewirkt ist. Dabei ist, wie das Rundschreiben des RFM. v. 30. März 1920 (RStBl. S. 247) eingehend darlegt, maßgebend, wo dem Abnehmer die Verfügung über die Ware so weit eingeräumt wird, daß er Dritten gegenüber als unbeschränkt verfügungsberechtigt erscheint (vgl. bei § 5 über den Begriff der Lieferung).

α) Kauft ein Ausländer im Inland und nimmt die Ware an sich, so liegt Lieferung im Inland vor, auch wenn er mit der Ware den nächsten Zug ins Ausland besteigt. Ebenso liegt es aber auch, wenn der Ausländer die Ware zwar nicht an sich nimmt, aber mit dem Lieferer über den Übergang des Eigentums an ihn einig (durch sog. Besitzkonstitut) ist und vereinbart, daß der Lieferer die Ware ihm ins Ausland senden soll: es handelt sich also hier nicht um einen Versendungskauf, sondern um eine besondere Vereinbarung über Verwahrung und Versendung. Dieser Fall wird häufig bei Einkäufen von Ausländern in Läden (also im Kleinhandel) vorliegen, also bei dem beim „Ausverkauf Deutschlands“ üblichen Herumreisen von Ausländern in Deutschland, die (als Privatleute) Kunstwerke, Anzüge, Wäsche, Schmucksachen, Bücher usw. kauften. Ebenso liegt

es auch bei Automobilverkäufen, wenn der ausländische Käufer den Wagen in der deutschen Fabrik kauft und damit dann selbst über die Grenze fährt.

β) Anders liegt es, wenn Lieferung ins Ausland vereinbart ist (Distanzkauf). Hier kann der Lieferer zwar von seiner Leistungspflicht schon mit der Übergabe der Ware an das inländische Beförderungsunternehmen frei werden, die Lieferung wird aber erst im Ausland bewirkt. So wird der Fall meist bei Einkäufen der Ausländer in Fabriken oder im Großhandel liegen.

γ) Hat der Ausländer sich versprechen lassen, daß die Ware an einen bestimmten Ort im Inland geliefert werde, so liegt eine Lieferung im Inland, keine Ausfuhr vor, denn der Ausländer kann rechtlich dann bereits im Inland über die Ware verfügen, sie im Inland weiterverkaufen. Anders kann es liegen, wenn der Ausländer lediglich ein bestimmtes Beförderungsunternehmen angibt, das den Transport ins Ausland besorgt, wie das vor allem bei Überseekäufen häufig ist; hier liegt ein Versendungskauf ins Ausland vor, bei dem sich nur der Lieferer verpflichtet, eine bestimmt vereinbarte Form der Versendung innezuhalten, sich dabei eines bestimmten Spediteurs zu bedienen. Das gleiche hat zu gelten, wenn zwar der ausländische Abnehmer nicht ein bestimmtes Beförderungsunternehmen bezeichnet, sich aber die Lieferer bestimmter Branchen für die Versendung ins Ausland bestimmter Mittelspersonen (sog. Kommissionäre, die aber keine Kommissionäre im Rechtssinne sind) bedienen, die die verschiedenen Sendungen in die betreffenden Länder zusammenstellen und für die sichere Beförderung sorgen: auch hier geht der Vertragswille auf die Lieferung ins Ausland, die sich nur in bestimmten usancemäßigen Formen abspielt. So ist es z. B. im Buchhandel, wo das im Inland bestellte Buch erst an den Leipziger Kommissionär geht (der nicht Kommissionär im Rechtssinne ist) und von diesem dann etwa nach London mit anderen von dort bestellten Büchern gesandt wird, oder im Leipziger Rauchwarenhandel, wo die Auslandsversendungen für alle Firmen durch bestimmte „Kommissionäre" vermittelt werden, oder im Pforzheimer Bijouteriehandel oder im Nürnberger Spielwarenhandel, wo es ähnlich liegt. — Ob hiernach Lieferung ins Ausland vorliegt, wird also nur eine Untersuchung des Parteiwillens und der Geschäftsusancen im einzelnen Falle ergeben. Das Rundschreiben des RFM. a. a. O. bezeichnet es als „Aufgabe der Umsatzsteuerämter, unter Berücksichtigung des Grundgedankens des Gesetzes, der tunlichsten Erleichterung des Außenhandels, der wirtschaftlichen Verhältnisse und der steuerlichen Glaubwürdigkeit der Steuerpflichtigen das Interesse des Staates mit den berechtigten Interessen der Parteien zu vereinigen ... Allerdings wird das Umsatzsteueramt bei der Würdigung aller Umstände nicht zu übersehen haben, daß eine zu nachsichtige Prüfung, die die Möglichkeit zuläßt, daß der Ausländer die umsatzsteuerfreie Ware vom Lager usw. aus im Inland veräußert, die Interessen der deutschen Konkurrenten und teilweise auch des deutschen Ausfuhrhändlers schädigen kann."

b) Keine steuerfreie Ausfuhr liegt dann vor, wenn der Vertragsgegner des inländischen Lieferers nicht derjenige ist, der im Ausland die Ware begehrt, sondern ein inländischer Ausfuhrhändler. Der Lieferer verkauft also nicht ins Ausland, sondern an den deutschen Exporteur, der seinerseits erst die Ware ins Ausland verkauft oder der als im eigenen Namen kaufender Kommissionär den Ausländer beliefert. An der Steuerpflicht der Lieferung auf Grund eines Vertrags mit dem Ausfuhrhändler kann auch nichts ändern, daß die Ware offensichtlich ins Ausland bestimmt ist, etwa der Art nach lediglich als Exportartikel in Betracht kommt (türkische Fes, Waren mit den Wappen ausländischer Staaten, besonders eingebrautes Bier u. ä.), oder wegen der vertragsmäßig vereinbarten tropenfesten Verpackung; oder daß der Ausfuhrhändler Versendung

unmittelbar in das Ausland vereinbart, diese also vom Lieferer eingeleitet wird, oder daß die Ware in den Freihafen, an Bord eines bestimmten Schiffes zu senden ist. Versendung ins Ausland ist noch nicht Lieferung ins Ausland, vielmehr geschieht die Versendung ins Ausland lediglich in Erfüllung einer besonderen, dem inländischen Abnehmer gegenüber übernommenen Verpflichtung. — Gegen diese vom RFM. (vgl. AusfBest. § 13) stets festgehaltene Auffassung hat sich lebhafter Widerspruch erhoben (s. oben zu IV 3 c S. 227; Nußbaum a. a. O. S. 44); in den Kreisen der an Ausfuhrhändler liefernden Fabrikanten wurde Steuerfreiheit auch der Lieferung an den Ausfuhrhändler angestrebt. Diesem Wunsche konnte nicht Rechnung getragen werden, weil damit alle Kontrolle hinfällig geworden wäre. Allgemein die Lieferung an Ausfuhrhändler zu befreien, ist nicht angängig, weil es reine Ausfuhrhändler, die nur ins Ausland verkaufen, nur wenige gibt, die meisten machen ihre Geschäfte sowohl ins Ausland wie im Inland. Wenn man vorgeschlagen hat, die Steuerfreiheit an die Verfrachtung ins Ausland zu binden, so handelt es sich einmal dabei um einen Vorgang, der in den Büchern des Lieferers nicht ohne weiteres feststellbar ist, denn die Faktura wird ja für den Ausfuhrhändler ausgestellt. Verfrachtet der inländische Fabrikant die vom Exporthändler gekaufte Ware ins Ausland, so kann zudem der Exporthändler (mit dessen Frachtbrief die Ware meist läuft) die Ware jederzeit noch anders dirigieren, sie im Inland verkaufen, wie das häufig genug, wenn der Auslandsauftrag sich noch zerschlägt, vorkommt. Gelangt die Ware in den Freihafen, so mag eine Wiedereinführung in den Inlandsverkehr wegen der zollrechtlichen Schwierigkeiten nicht einfach sein, möglich ist sie tatsächlich; vor allem aber wäre es nicht durchführbar, ohne lästiges Bescheinigungssystem die Steuerfreiheit des Lieferers nur dann zu gewähren, wenn er die Ankunft im Freihafen beweisen kann; auch jede endgültige Preisvereinbarung würde gehemmt werden. Diesen Bedenken haben sich die Vereine der Exporteure denn auch nicht verschlossen und ihrerseits den Wunsch nach Befreiung der Lieferung an sie fallen lassen. Der volkswirtschaftlichen Forderung nach einer tunlichsten Entlastung des Exporthandels von USt. wird im übrigen durch den Vergütungsanspruch nach § 4 Rechnung getragen (vgl. S. 300).

4. Als weitere Voraussetzung der Befreiung gilt auch bei der Ausfuhr der buchmäßige Nachweis der Lieferung in das Ausland. § 18 Abs. 3 AusfBest. schreibt die getrennte Buchung für Auslandslieferungen vor. Ein besonderes Buch braucht dabei nicht geführt zu werden, es genügt, wenn die Verkäufe ins Ausland hinreichend aus der allgemeinen Buchführung erkennbar sind und an der Hand der Belege eine Prüfung im einzelnen möglich ist.

5. Die Ausfuhr ist stets frei, auch — im Gegensatz zur Einfuhr — bei Luxusgegenständen. Eine Ausnahme macht nur das Verbringen von Kunstgegenständen, Antiquitäten und bestimmten Sammlungsgegenständen in das Ausland; s. § 23 Abs. 1 Nr. 5.

XI. Die Durchfuhr.

(§ 15 AusfBest.)

1. Die Durchfuhr i. S. von Transport durch Deutschland ist selbstverständlich umsatzsteuerfrei, weil eine Lieferung im Inland nicht vorliegt. Die Inanspruchnahme inländischer Beförderungsmittel wird auch meist nach § 2 Nr. 5 (S. 256) frei sein (wenn die Beförderung nicht etwa durch Wagen, Autos erfolgt).

2. Vollzieht sich die Durchfuhr so, daß ein deutscher Importeur die Ware aus dem Ausland (z. B. Holland) kauft und sie nach einem anderen aus-

ländischen Staate (z. B. die Schweiz) verkauft, so ist die Durchfuhr ebenfalls frei, denn sie setzt sich aus steuerfreier Einfuhr und steuerfreier Ausfuhr zusammen. Das gilt nach § 15 Abs. 2 AusfBest. selbst dann, wenn die Einfuhr, weil es sich um Luxusgegenstände handelt, nach § 17 Nr. 3 oder § 23 Abs. 1 Nr. 4 luxussteuerpflichtig ist, solange die im VZG. gegebenen Vorschriften zur Überwachung der Durchfuhr gewahrt werden, also die Ware in Deutschland unter Zollkontrolle bleibt.

3. Die Befreiung ist auch dann gegeben, wenn nicht bloß ein Händler in Deutschland in Betracht kommt, sondern zwei: der eine führt ein, verkauft an den anderen, der seinerseits ausführt, Dann setzt sich die Durchfuhr aus steuerfreier Einfuhr, steuerfreiem ersten Umsatz nach der Einfuhr und steuerfreier Ausfuhr zusammen. Das gilt freilich nicht für luxussteuerpflichtige Gegenstände.

4. Treten noch mehr Personen in Deutschland zwischen Ein- und Ausfuhr, so kann durch § 7 weitere Befreiung eintreten; vgl. zu § 7.

C. Die Befreiung von Kapitalumsätzen (§ 2 Nr. 2).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes (§ 2 Nr. 2).

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

2. Kreditgewährungen und Umsätze von Geldforderungen, insbesondere von Wechseln und Schecken, sowie von Wertpapieren, Anteilen von Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen amtlichen Wertzeichen.

Entw. 1919 § 2 Nr. 2. Begr. S. 31. — Entw. 1919. § 2 Nr. 2 (unverändert).

II. Wirtschaftliche Grundlage der Befreiung.

Bei § 2 Nr. 2 handelt es sich in erster Linie um Bank- u. Börsengeschäfte. Für die steuerliche Erfassung der Bankgeschäfte den Umsatz zugrunde zu legen, wäre völlig ungeeignet. Es liegt in der Natur der Bankgeschäfte, daß bei ihnen Umsatz

und Ertrag in keinerlei faßbarem Verhältnis steht, also ohne Überwälzung das Geschäft die Belastung nicht tragen kann. Jede Belastung muß aber bei der Leichtigkeit, mit der der Geldverkehr sich anpassen kann, zu Umstellungen führen. Die Bank- und Börsengeschäfte lassen sich daher in eine allgemeine USt. nicht einzwängen, ihre Belastung muß vielmehr durch besondere, der Natur des Geldverkehrs angepaßte Verkehrssteuern geschehen, die im RStG. enthalten sind.

Aus diesen Erwägungen kann aber nicht eine völlige Befreiung der Bank- und Börsengeschäfte hergeleitet werden, vielmehr nur die Befreiung solcher Geschäfte, bei denen sich der Steuergegenstand mit dem umgesetzten Kapitalbetrage decken würde, also der Lieferungsgeschäfte über Geld, Wertpapiere usw. Dagegen steht der Bankier nicht anders wie jeder Vermittler da, wenn er Geschäfte für den anderen in dessen Namen besorgt, Geld verwahrt usw. Die insbes. vom Zentralverband des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes bei Inkrafttreten des alten UStG. vertretene Auffassung, aus den Sondersteuern auf Wertpapierumsätze usw. im RStG., die gleichzeitig mit Erlaß des neuen UStG. durch die Novelle zum RStG. v. 26. Juli 1918 (RGBl. S. 799) erhöht wurden, ergäbe sich ein Anspruch des Bankgewerbes auf völlige Umsatzsteuerfreiheit, ist also umbegründet; so auch der Bescheid des RSchA. v. 15. Aug. 1918 (Amtl. Mitt. 1918 S. 120; vgl. auch Bankarchiv Bd. 17, 1918, S. 240).

Lit. zu § 2 Nr. 2: Popitz PrVerwBl. Bd. 40 (1918/19) S. 177 u. 342.

III. Umfang der Befreiung.

1. Kreditgewährungen.

a) Kreditgewährungen setzen die Begründung einer Kapitalforderung durch die Hingabe von Geld gegen Gewährung eines Rückforderungsrechts voraus. Es handelt sich an sich um einen entgeltlichen Umsatz; das Entgelt sind die Zinsen, Provisionen usw. Frei ist nicht nur die Hingabe des Geldes, sondern auch die Rückzahlung.

b) Die Form des Kredits ist gleichgültig: es gehören Schuldscheindarlehen, Wechselakzepte, Kontokorrentkredite, Ausstellung von Kreditbriefen, Honorierung von Schecks, Anweisungen, die Schatzanweisungen (Schatzwechsel) der öffentlichen Körperschaften, die Zeichnung von Schuldverschreibungen, Obligationen, Einzahlungen als Depositen- oder Sparkassengelder hierher. Auch die Beteiligung als stiller Gesellschafter ist als Kreditgewährung zu betrachten (das tut auch die vorl. VollzugAnw. zum KapErtrStG. v. 29. Mai 1920, RStBl. S. 219 § 2 Abs. 3).

c) Ob es sich um Kredit mit oder ohne Sicherung handelt, ist gleichgültig, auch das Pfandleihgeschäft, das Hypothekengeschäft, das Lombard- (einschließlich des Rembours-) geschäft, die Diskontierung offener Buchforderungen gehören hierher. Ob die Sicherstellung durch Verpfändung oder durch Sicherungsübereignung erfolgt, ist gleichgültig, es sei denn, daß der Gläubiger die übereignete Sache dem Schuldner wieder vermietet und dieser neben der Verzinsung des Darlehns Mietzins für Belassung der Nutzung der zur Sicherung übereigneten Sache zahlt (so auch Kloß S. 22 zu 11). Auch die Sicherung durch Vinkulationsgeschäft ist steuerfrei, nur wegen des Verkaufs der Ware tritt die Steuerpflicht ein (s. Weinbach S. 136).

d) Gedacht ist bei „Kreditgewährung" nur an Kapitalkredit, nicht an Warenkredit, insbes. auch Stundung des Kaufpreises. Kapitalkredit und Warenkredit können aber ineinander übergehen. Es ist folgendes zu unterscheiden:

α) Wird beim Kauf vereinbart, daß der Preis 1000 M. betrage und hierzu für jeden Monat Ziel ein bestimmter Zinssatz trete, so gehören die Zinsen zum vereinbarten Kaufpreis, sind also steuerpflichtig, ebenso wie Skonten und Rabatte bei schneller Zahlung das der Steuer zugrunde liegende Entgelt vermindern (s. unten zu § 8).

β) Verzugs- und Prozeßzinsen sind nicht umsatzsteuerpflichtig, weil sie nicht Gegenleistung zu einer Leistung, sondern eine Art des Schadensersatzes, einen Zwang zu rechtzeitiger Zahlung darstellen.

γ) Bei nachträglicher vertragmäßiger Stundung, also bei der Abrede, daß der Kaufpreis trotz Fälligkeit nicht gezahlt zu werden brauche, bei Vereinbarung eines Zinssatzes für die Zeit der Stundung, spricht sich Kloß S. 39 (zu § 5 Bem. 7) für die Steuerpflicht aus, weil der Zinssatz Gegenleistung für die Stundung sei, und sieht offenbar in der Stundung lediglich die Unterlassung der Einziehung. Wirtschaftlich liegt aber in der Stundung eine Kreditgewährung, der Käufer erhält die Möglichkeit, weiter mit Kapital zu arbeiten, das er eigentlich dem Verkäufer hätte zahlen müssen. Es wird nicht wie bei *α* von vornherein ein bestimmter Zahlungsmodus vereinbart, sondern dem Warenverkauf folgt ein neues Geschäft, eine Kreditgewährung. Ich möchte mich hiernach für Steuerfreiheit aussprechen.

δ) Endlich ist eine Umwandlung von Warenschulden in reinen Kredit möglich. Hier ist darauf abzustellen, ob lediglich ein Zahlungsmodus vereinbart wird, dann bleibt die schließliche Zahlung umsatzsteuerpflichtig, oder ob ein ganz neues Geschäft, ein neuer Schuldgrund substituiert wird, wie das etwa bei Umwandlung der aufgelaufenen Warenschuld in eine Obligationenanleihe der Fall sein könnte: in solchem Falle ist durch Novation („Umschaffung") die alte Kaufschuld erloschen und eine neue Schuld an Erfüllungs Statt angenommen worden. Die Annahme der neuen Schuld muß dann mit ihrem Werte als Bezahlung der Kaufforderung gelten (vgl. zu § 8), die neue Schuld ist eine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung. Eine solche Verschiebung der Schuldgrundlage wird man nur bei besonderer Abmachung unter den Parteien annehmen können (s. RG. Seuff. Arch. Bd. 62 Nr. 351; Komm. der RGRäte Bd. I 2. A. S. 333 u. 388; Siber bei Planck Bd. II, 1 4. A. S. 314f.).

2. Umsätze bereits bestehender Forderungen. Hierher gehören:

a) die Abtretungen von reinen Geldforderungen, auch gesicherten Geldforderungen (Hypotheken, Grund-, Rentenschulden). Auf den Entstehungsgrund der Forderung kommt es hier nicht an, auch die Abtretung einer Forderung auf Zahlung des Entgelts aus einem Kaufvertrage ist umsatzsteuerfrei wegen des für die Abtretung gezahlten Entgelts. Selbstverständlich kann die Abtretung der Forderung ihrerseits ein an Zahlungs Statt angenommenes Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung sein und bildet dann den Steuermaßstab für diese.

b) Abtretung von Forderungen in der Form der Behändigung oder Indossierung von Wechseln, Schecks, Anweisungen, insbes. also das Wechseldiskontgeschäft.

c) Umsätze der in Wertpapieren verkörperten Forderungen, also der Handel mit Schuld- und Rentenverschreibungen, Schatzanweisungen, Obligationen, Pfandbriefen, Aktien, Aktienanteilscheinen, Anteilscheinen von Kolonialgesellschaften, Anteilen von der Reichsbank, Kuxscheinen, Bezugs- und Abtretungsscheinen, Genußscheinen (vgl. auch zu 3). Auch der Handel mit Koupons- und Dividendenscheinen (bei dem es sich vielfach um eine Inzahlungnahme handeln wird) gehört hierher. Ob die Wertpapiere in- oder ausländisch sind (shares, bonds) ist gleichgültig (vgl. auch § 2 I Nr. 1 und II des KapErtrStG.).

3. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen. Soweit diese Anteile sich in Wertpapieren verkörpern, sind sie schon nach 2c frei. Hierher gehören Anteile von G. m. b. H., Genossenschaftsanteile, Anteile an Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, nicht in Aktien oder Kuxscheinen verkörperte Anteile an Aktiengesellschaften, Gewerkschaften, Anteile an Bergwerksgesellschaften besonderer Rechtsform, wie z. B. Georg von Giesches Erben. Die Abtretung eines Anspruchs

auf Zuteilung junger Aktien ist an sich keine Übertragung eines Gesellschaftsanteils, fällt auch nicht ohne weiteres unter 2. Da aber derartige Ansprüche börsenmäßig gehandelt werden, wird aus der Gleichheit des Grundes auf Umsatzsteuerfreiheit zu schließen sein.

Was die Gründung solcher Gesellschaften anlangt, so ist die Geldgründung frei; hier wird der neuen Gesellschaft gegenüber gleichsam Kredit gewährt. Bei der Sachgründung dagegen, wenn also Sachgüter von den Gesellschaftern eingebracht oder an sie ständig nach dem Gesellschaftsvertrag, wie bei den sog. Rübenaktien, überlassen werden, liegen Lieferungen i. S. des UStG. vor; sie sind steuerpflichtig, wenn das Einbringen der Sachgüter, die Beteiligung an der Gesellschaft im Rahmen des Gewerbebetriebes des Einbringenden liegt; gleichgültig, ob daneben ein Gesellschaftsstempel nach Tarif-Nr. 1 A d RStG. fällig wird (vgl. auch Weinbach S. 21; a. A. C. Becher S. 47). Ebenso liegt es, wenn aus der Gesellschaft ein Gesellschafter ausscheidet und Sachgüter übertragen erhält. Vgl. darüber auch zu § 5.

4. Umsätze von Banknoten, Papiergeld und Geldsorten, also von sog. Zahlungsmitteln, gleichgültig, ob es sich um inländische oder ausländische handelt. Ebenso zu behandeln sind Reichskassen- und Darlehnskassenscheine, Notgeld u. ä. Vgl. hierzu unten zu IV, 2.

5. Umsätze von amtlichen Wertzeichen, z. B. von Briefmarken, Stempelmarken, Invalidenmarken, Marken für den Lohnabzug usw. Befreit sind hier nur die Umsätze inländischer Wertzeichen; Verkäufe, auch nicht gebrauchter, ausländischer Marken sind also stets umsatzsteuerpflichtig, auch wenn sie lediglich zum Kurs verkauft werden. Bloße Postformulare, z. B. Postkarten, Postanweisungen, Postpaketkarten ohne Marken sind keine amtlichen Wertzeichen, ihr Verkauf ist also umsatzsteuerpflichtig, soweit er nicht durch die Post selbst erfolgt und daher die persönliche Steuerbefreiung des § 3 Nr. 1 eingreift. Vgl. auch hierzu zu IV, 2. Wohltätigkeitsmarken sind keine Wertzeichen.

IV. In den Fällen zu III besteht, soweit es sich um Papiere, Urkunden, Münzen usw. handelt, **keine Steuerfreiheit**, wenn

1. diese Gegenstände ihren besonderen rechtlichen Inhalt noch nicht erhalten haben, also vor ihrer Ausgabe vom Hersteller (der Druckerei) an den Ausgeber zur planmäßigen Verwendung verkauft werden;

2. sie ihren besonderen rechtlichen Inhalt nicht mehr haben, also nicht als Wertträger gelten. Hierbei sind zwei Fälle möglich:

a) Sie sind ihrer Eigenschaft als Wertträger entkleidet und werden nur noch ihres sonstigen Wertes wegen gehandelt, sei es wegen ihres inneren Materialwertes (Münzen), sei es wegen ihres Sammelwertes (Assignaten, Münzen, Briefmarken usw.). Ob die Eigenschaft als Wertträger erloschen ist, wird nicht bloß nach den amtlichen Erklärungen dessen, der die Urkunde usw. herausgegeben hat, bemessen werden können: der Zarenrubel wird von der russischen Regierung nicht mehr anerkannt, er wird aber noch als Geldsorte, d. h. nicht wegen seines Sammel- oder Materialwertes, sondern als Träger einer Forderung gehandelt. Solange ein Wertzeichen noch Kurs hat, läßt sich von einem Verlust der Eigenschaft als Wertträger nicht sprechen. Der Fall solchen Verlustes liegt aber vor bei den deutschen Goldmünzen (nicht auch bei den Silbermünzen, die nach der Ver. v. 7. Febr. 1920, RGBl. S. 199 amtliche Zahlungsmittel geblieben sind, wenn sie auch aus dem Verkehr gezogen werden). Goldmünzen sind nach der Ver. v. 19. Dez. 1919 RGBl. S. 2126 nicht mehr als Zahlungsmittel anzusehen, sie werden zu einem ihrem Goldgehalt entsprechenden Preise gehandelt und von der Reichsbank aufgekauft; danach ist der Verkauf also umsatzsteuerpflichtig, und zwar, da es sich um Fertigfabrikate (geprägte Münzen) aus Edelmetall handelt, nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 luxussteuerpflichtig, soweit sich der

Erwerber nicht in der Form des § 22 (Wiederveräußerungsbescheinigung) als Wiederveräußerer ausweist; so auch RFM. v. 5. Febr. 1920 III U 3189. Da es sich um eine Sache aus Edelmetall handelt, ist auch der Privatverkauf nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 luxussteuerpflichtig und unterliegt nach § 39 dem Quittungszwang und dem Verstempelungsverfahren. Von der Vorlage der Wiederveräußerungsbescheinigung (die bei Verkäufen von Gewerbetreibenden zur Versteuerung des Verkehrs nur mit 1,5%, beim Verkaufen durch Privatpersonen zur völligen Steuerfreiheit, allerdings unter Fortbestehen des Quittungszwangs führt), sind die Reichsbank (RFM. v. 1. März 1920 III U 1074) und Banken, die zum Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiersgewerbes gehören, durch RFM. v. 24. Juli 1920 (RStBl. S. 479) entbunden, es genügt also für den Lieferer der Nachweis, daß er an eine solche Bank verkauft hat.[1]) Wenn dagegen eine Bank ihren Privatkunden Goldmünzen beschafft, so ist sie luxussteuerpflichtig. — Bei anderen amtlichen Wertzeichen, z. B. Briefmarken, Stempelzeichen, geht die Eigenschaft als Wertträger durch die Außerkurssetzung oder die Entwertung unter; werden diese Gegenstände dann doch noch gehandelt, so sind sie entweder Altpapier oder Sammelgegenstände, und es ist Umsatz- oder (nach § 21 Abs. 1 Nr. 3) Luxussteuerpflicht gegeben.

b) Die Wertträger können auch, obgleich sie noch ihren besonderen rechtlichen Inhalt haben, nicht wegen dieses Inhaltes, sondern wegen ihres M a t e r i a l - oder S a m m e l w e r t e s gehandelt werden. Das gilt von Geldmünzen, die nicht zum Zweck der Benutzung als Zahlungsmittel gekauft werden, sondern mit besonderem Aufgeld zum Aufheben, wie Gedenktaler, Glanzstoßstücke, Briefmarken, die zu besonderen Gelegenheiten ausgegeben werden. Es gilt ferner allgemein unter den jetzigen Verhältnissen von Reichssilbermünzen, sofern sie trotz des Verbotes der oben genannten Verwendung von anderer Stelle als der Reichsbank über den Nennwert angekauft werden (RFM. v. 1. März 1920 III U 1074). Markenverkäufe der Post zum Kurswert sind wegen des persönlichen Privilegs nach § 3 Nr. 1 zwar stets steuerfrei, wenn die Post aber Briefmarken zu höheren als den aufgedruckten Preisen verkauft (wie es z. B. bei Kolonialbriefmarken geschah), so handelt sie mit Sammelgegenständen und ist luxussteuerpflichtig. Für die Umsatz- und Luxussteuerpflicht nach a oder b ist, wie aus den Ausführungen zu § 1 C N, 4 (S. 166) hervorgeht, gleichgültig, ob der Handel verboten ist, wie es während des Krieges bis zur Aufhebung der Verbote durch die Ver. v. 2. Okt. 1919 (RGBl. S. 1777) bei ausländischen Postwertzeichen der Fall war.

V. Die Befreiungen nach § 2 Nr. 2 sind als Ausnahmevorschriften eng auszulegen. Für eine **analoge Anwendung** auf die Abtretung sonstiger Ansprüche und Rechte ist also kein Raum. Derartige Abtretungen sind vielmehr Leistungen und daher mit dem dafür gezahlten Entgelt umsatzsteuerpflichtig.

Insbes. können nicht wie die Wertpapiere behandelt werden die sog: **Legitimationspapiere,** bei denen sich die Forderung nicht im Papier verkörpert, sondern der Aussteller nur zur Leistung an den Inhaber berechtigt ist. Sind solche Legitimationspapiere Beweisurkunden für Geldforderungen, wie z. B. S p a r k a s s e n b ü c h e r, so werden nicht sie, sondern die Geldforderungen umgesetzt und der Umsatz ist frei. Sind sie dagegen über andere Forderungen ausgestellt, so bedeutet ihr Verkauf die Abtretung der Ansprüche, für die sie den Inhaber legitimieren sollen: die Abtretung solcher Ansprüche ist aber eine steuerpflichtige Leistung; steuerpflichtig ist also der Handel mit Eintrittskarten (Billetthandel), Fahrkarten (s. oben). Das Gesetz erwähnt selbst einen Fall des steuerpflichtigen Umsatzes eines Legitimationspapieres, indem § 5 Abs. 2 die Übertragung der mit dem

[1]) Die Befugnis ist durch Erl. v. 23. Sept. 1920 VII U auf alle Banken i. S. des § 1 Nr. 2 der VO. über Maßnahmen gegen die Kapitalflucht v. 14. Jan. 1920 (RGBl. S. 50) übertragen worden.

Besitze eines Pfandscheines verbundenen Rechte (auf Herausgabe des verpfändeten Gegenstandes) als steuerpflichtige Lieferung bezeichnet.

VI. Aus den Befreiungsvorschriften zu III ergibt sich für die im **Bank- und Börsenverkehr üblichen Geschäfte** folgendes Bild (vgl. dazu RSchA. v. 8. Jan. 1919 Amtl. Mitt. S. 57).

1. Die steuerpflichtigen und steuerfreien Geschäfte.

a) Steuerfrei ist nach III, 1 das Kontokorrent-, Depositen-, Devisen-, Diskont-, Lombard- und Hypothekengeschäft.

b) Steuerfrei ist ferner das Effektengeschäft, sofern die Bank kauft und verkauft, wie das auch bei Kundenaufträgen meist üblich ist, dabei erstreckt sich die Befreiung auch auf die im Wertpapierhandel übliche Provision, denn diese stellt nur eine mit dem Kunden vertragsmäßig vereinbarte oder usancenmäßige Erhöhung des Verkaufspreises dar. Führt die Bank ausnahmsweise nicht im eignen Namen Kauf- und Verkaufaufträge aus, sondern vermittelt sie lediglich im Namen des andern, so liegt kein steuerfreier Umsatz, sondern eine Vermittlungsleistung vor, die Bank ist mit der Provision steuerpflichtig. Ebenso liegt es bei dem Wertpapierhandel an der Börse selbst. Die Makler sind nur selten als Vermittler, als Makler im Rechtssinne tätig (vor allem nicht mehr nach der Entwicklung, die das Geschäft an der Berliner Börse genommen hat): ist es ausnahmsweise der Fall, so ist ihre Courtage umsatzsteuerpflichtig. Meist treten sie als Eigenhändler auf, kaufen und verkaufen selbst die Wertpapiere, diskontieren selbst die Wechsel, oder sie handeln als sog. Fondskommissionäre, d. h. zwar für fremde Rechnung, aber nicht als Makler im fremden, sondern im eignen Namen: sowohl der Eigenhändler wie der Kommissionär liefert aber selbst, tätigt Umsätze, es tritt also für das vereinnahmte Entgelt, auch für die sog. Provision, Umsatzsteuerfreiheit ein. (So auch RSchA. vom 6. Februar 1919 Amtl. Mitt. S. 59.)

c) Beim Zahlungsvermittlungsverkehr (Banküberweisung, Giroverkehr) handelt es sich um Geschäftsbesorgung. Die Bank übernimmt die Zahlung der Forderung durch Ausgleich unter den Konten, durch Zahlung in irgendeiner Art. Läßt sie sich hierfür bezahlen, so ist diese Gebühr umsatzsteuerpflichtig. Die Gebühren im Postscheckverkehr sind mit Rücksicht auf § 3 Nr. 1 steuerfrei.

d) Beim Einziehungsgeschäft kommt es auf die Rechtsform an. Im allgemeinen handelt es sich um einen Werkvertrag; die dafür bezahlte Provision ist steuerpflichtig. Bei Wechseleinziehung ist aber die Einziehung in echter Stellvertretung — durch Betrauung des Inkassomandatars durch Prokuraindossament — wohl nicht die Regel. Meist läßt sich der Mandatar die Forderung formell abtreten, der Wechsel wird indossiert, dann liegt ein Umsatz des Wechsels vor, dessen Bezahlung die — um die Provision gekürzte — Wechselsumme ist, das Geschäft ist also frei. Das gleiche ist auch bei andern Inkassis möglich, so wenn sich Kreditvereinen Forderungen zur Einziehung abtreten lassen usw.

e) Steuerfrei ist auch das Gründungsgeschäft, es sei denn, daß — was bei einer Bank selten ist — Sachen eingebracht werden. Das Einbringen von Geschäftsanteilen, Wertpapieren ist nach III 2 a frei. Vgl. im übrig. III 3 S. 246.

f) Steuerfrei ist das Emissionsgeschäft, wenn die Bank die Papiere im eigenen Namen verkauft (III 2 a). Bei der Emission kann aber auch eine Steuerpflicht in Frage kommen, nämlich wenn die Bank nicht übernimmt und verkauft, sondern lediglich durch Eröffnung der Zeichnungen im Namen des Emittenten die Ausgabe der Wertpapiere vermittelt und für diese Vermittlung eine Bonifikation erhält. So ist das Geschäft bei den Kriegsanleihen gewesen. Die Banken,

auch die Reichsbank, haben die Zeichnungen im Namen des Reichs entgegengenommen und für ihre Mühewaltung, die eben nicht in Verkäufen, sondern in Geschäftsbesorgung bestand, einen Bonus erhalten, der steuerpflichtig ist (so RFM. v. 26. März 1920, Sparkasse 1920 S. 143). Dabei ist zu beachten, daß stets der volle Betrag der Bonifikation steuerpflichtig ist, auch wenn die Bank wieder Untervermittler (Sparkassen, Genossenschaften) annimmt und diesen einen Teil des Bonus weiter überweist: dann hat die Unterstelle selbstverständlich diesen Teil ihrerseits zu versteuern, die Oberstelle kann ihn aber nicht kürzen, da es sich um eine Ausgabe handelt und, wie zu § 8 näher dargelegt ist, Abzüge von Ausgaben unzulässig sind.

g) Steuerfrei ist das Valutengeschäft. Auch der Verkauf von ungemünzten Edelmetallen wegen § 2 Nr. 3; bei gemünztem Edelmetall ohne Kurs, also den außer Kurs gesetzten Goldmünzen gilt für den Ankauf das oben zu IV 2 a Gesagte; für den Verkauf ist daher die Bank selbst luxussteuerpflichtig, wenn sie unmittelbar an einen Verbraucher veräußert oder zwar an einen Weiterveräußerer oder Verarbeiter (Juwelier), sich aber keine Wiederveräußerungsbescheinigung oder den Nachweis, daß der Käufer eine Bank und Mitglied des Zentralverbandes ist, vorlegen läßt.

h) Steuerpflichtig ist das Verwahrungs- oder Depotgeschäft, gleichgültig, ob es sich um verschlossenes Depot oder Verwaltungsdepot handelt. Auch die Schrankfachvermietung (Safevertrag, Tresormiete) gehört hierher, da es sich dabei um eine Abart des Verwahrungsgeschäfts handelt; nimmt man aber selbst dabei einen Vermietungsvertrag an, so ist er auch steuerpflichtig, denn der Tresor ist als ein eingerichteter Raum anzusehen, so daß die Befreiung des § 2 Nr. 4 nicht platz greift (s. Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 342). Diese Verwahrungsgeschäfte sind nunmehr sogar erhöht umsatzsteuerpflichtig (10 v. H., vgl. § 25 Abs. 1 Nr. 3). Das Depositengeschäft ist selbstverständlich kein Verwahrungsgeschäft, sondern ein Darlehnsgeschäft.

i) Steuerpflichtig sind sonstige im Bankverkehr vorkommende Leistungen, z. B. Übernahme der Auslosungskontrolle, Besorgung von Talons und neuen Kouponbogen, Ratschläge in Geldangelegenheiten, Aufstellung von Steuererklärungen, Vermögensverwaltungen usw.

2. Die Rechtslage ist die gleiche, ob es sich um öffentliche Banken (Reichsbank, Staatsbanken, Provinzialhilfskassen, Kreis- und Stadtbanken), private Banken, Sparkassen, Kreditgenossenschaften handelt. Der Sparverkehr ist ebenso wie der Depositenverkehr frei.

3. Mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse des Bankwesens gelten für ihn einige **Sonderbestimmungen,** die hier zusammengestellt seien.

a) RSchA. v. 30. Jan. 1919 (Amtl. Mitt. S. 58) weist in auch jetzt noch zutreffender Weise darauf hin, daß die Steueraufsicht (§ 32) mit möglichster Schonung des inneren Geschäftsbetriebes der Banken zu handhaben ist. Vor eingreifenden Prüfungen soll das Umsatzsteueramt die Genehmigung des LFA. einholen Inzwischen ist durch die AO. die weitgehende Auskunftspflicht aller Personen, auch der Banken, hinzugetreten. Über den Umfang dieser Auskunftspflicht s. unten zu § 36 und RFM. v. 1. Juli 1920 (RStBl. S. 377ff.).

b) Eine Reihe von Sondervorschriften besteht nur für die Reichsbank, die Banken, die dem Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiergewerbes, die Sparkassen, die dem deutschen Sparkassenverband und die Kreditvereine i. S. des Genossenschaftsges. v. 14. Juni 1898 (RGBl. S. 810), die Revisionsverbänden angehören; die Vorschriften sind durch Erlaß v. 28. Aug. 1920 III U 6801 auch auf die öffentlichen Banken ausgedehnt worden, die dem deutschen Zentral-Giroverbande angehören. Die Vorschriften wurden zunächst durch Erlaß

des RFM. v. 31. Jan. 1920 (RStBl. S. 196) erlassen und finden sich jetzt in den AusfBest. Es handelt sich um:

α) Entbindung von der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 UStG. (AusfBest. § 130 Abs. 4).

β) Entbindung von der besonderen Buchführungspflicht nach § 31 Abs. 2—4 (AusfBest. § 106 Abs. 2).

γ) Ausdehnung des Steuerabschnittes auf ein volles Kalenderjahr, auch wenn es sich um die erhöhte USt. des § 25 Abs. 1 Nr. 3 (Depotsteuer) handelt (AusfBest. § 138 Abs. 2 b).

δ) Zulassung eines vereinfachten Musters für Steuererklärungen (so schon RSchA. v. 9. Jan. 1919, Amt. Mitt. S. 56 und pr. FM. v. 13. Mai 1919, Amtl. Mitt. S. 238), vgl. auch § 143 Abs. 2 AusfBest.

ε) Gestattung der Versteuerung nach der Soll- statt nach der Isteinnahme (§ 9) auch ohne besonderen Antrag. (AusfBest. § 137 Abs. 1 S. 3).

Wegen der Vergünstigung beim Handel mit Goldmünzen vgl. oben IV, 2 a (S. 246).

D. Befreiung der Edelmetallumsätze (§ 2 Nr. 3).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes (§ 2 Nr. 3).

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

3. Umsätze von Edelmetallen und Edelmetallegierungen außerhalb des Kleinhandels (§ 22) nach näherer Bestimmung des Reichsrats;

Entw. 1918 § 2 Nr. 3 (abgeändert). — Ber. 1918 S. 17, 68. — AusfBest. 1918 § 3. — Entw. 1919 § 2 Nr. 3.

II. Die nähere Bestimmung des Reichsrats enthält **§ 26 AusfBest.**

1. *Die Befreiungsvorschrift des § 2 Nr. 3 des Gesetzes betrifft Edelmetalle und Edelmetallegierungen, sofern sie weder als Fertigfabrikate noch als solche Halbfabrikate anzusehen sind, die ohne weitere wesentliche Veränderung ihrer Zusammensetzung oder Form dem Fertigfabrikat oder einem andern Halbfabrikat eingefügt werden können.*
2. *Steuerfrei sind danach die Umsätze von Edelmetallerzen, Produkten der Edelmetallverhüttung, Edelmetall und Edelmetalllegierungen in Zainen, Körnern, Barren, Blättchen sowie Blechen, Drähten, Röhren und Scharnieren, ohne Rücksicht darauf, ob sie fassoniert oder gemustert oder nicht fassoniert oder ungemustert sind; weiter Umsätze von Abfallmetall (Rückständen, Gekrätz, Schliffen, Kehrgold u. ä.), von Blattgold, Blattsilber sowie den zur Platinierung, Vergoldung und Versilberung erforderlichen Massen, ferner von Bruchmetall, zerbrochenen, zerschnittenen oder sonst unbrauchbar gemachten Edelmetallen.*
3. *Wegen der Umsatzsteuerpflicht oder der Luxussteuerpflicht von Halberzeugnissen und Fertigfabrikaten aus Edelmetallen vergleiche § 34 A I und B II.*

4. *Wegen der Befreiung der Lieferung von Edelmetallen, Edelmetallegierungen und Amalgamen an Zahnärzte und Zahntechniker vergleiche § 34 A II 1a.*

5. *Edelmetalle sind Platin, Platinmetalle, Gold und Silber (vgl. auch § 34 A II 1).*

III. Entstehung und Zweck der Vorschrift. Die Bestimmung hat erst im Haushaltsausschusse des RT. 1918 (vgl. Ber. III S. 17, 68) ihre jetzige Fassung erhalten. Ursprünglich sollte sich die Freiheit nur auf solche Goldbarren und nach näherer Bestimmung des BR. auf solche Edelmetalle beziehen, die zu Prägezwecken oder zum Zwecke des Zahlungsausgleichs erworben werden. Der RT. hat im Haushaltsausschuß hier eine Befreiung eingefügt, die im Aufbau des Gesetzes einzig dasteht. Während nämlich das Gesetz im übrigen darauf ausgeht, einen Gegenstand bei allen im Wirtschaftsleben aufeinander folgenden Lieferungen vom Rohstoff bis zum Fertigfabrikat immer wieder zu besteuern, ist hier für Edelmetalle und Edelmetallegierungen hinsichtlich aller Umsätze, die nicht an den letzten Verbraucher erfolgen, eine Ausnahme gemacht worden. Man ging dabei davon aus, daß das Edelmetallgewerbe bereits durch die hohe Steuer des § 8 Nr. 1 (jetzt § 15 I Nr. 1 und § 21 Abs. 1 Nr. 1) stark getroffen und eine zu große Verteuerung der Edelmetallwaren eintreten würde, wenn durch eine immer wieder erhobene Steuer die bei diesem Geschäftszweig besonders hochwertigen Rohstoffe verteuert werden würden. Die nähere Ausführung ist dem RR. überlassen, und hierbei war insbes. die Frage zu entscheiden, was für Gegenstände unter Edelmetallegierungen zu verstehen seien und wieweit die Privilegierung auch auf Halbfabrikate ausgedehnt werden solle. Daß nicht auch Fertigfabrikate unter die Bestimmung fallen sollen, auch wenn sie vom Großhändler oder vom Fabrikanten an den Kleinhändler gehen, ist selbstverständlich. Die Lösung der Frage enthält § 26 AusfBest.

§ 26 AusfBest. unterscheidet sich von dem bisher geltenden § 3 AusfBest. zum alten UStG. dadurch, daß:

1. die Steuerfreiheit auf fassonierte oder gemusterte Bleche, Drähte, Röhren und Scharniere ausgedehnt ist und

2. die in § 3 Abs. 2 vorgesehen gewesene besondere Buchführungspflicht des Lieferers gefallen ist (vgl. IV, 1).

IV. 1. Die Befreiung setzt Umsatz außerhalb des **Kleinhandels** voraus. Unter Kleinhandel ist, wie die Bezugnahme auf § 22 ergibt, derjenige Verkauf zu verstehen, der nicht an Weiterveräußerer und Weiterverarbeiter, sondern unmittelbar an den Verbraucher erfolgt. Man wird der Weiterveräußerung gleichzustellen haben Ankäufe, die von der Reichsbank zur Anfüllung ihres Goldschatzes oder durch Banken zum Zahlungsausgleich getätigt werden. (vgl. die Entstehungsgeschichte).

2. Die Frage, in welcher Weise der Nachweis zu erbringen ist, daß nicht im Kleinhandel verkauft ist, wird infolge der in den Gesetzestext 1919 aufgenommenen Bezugnahme auf § 22 dahin zu beantworten sein, daß der Nachweis in der dort vorgeschriebenen Form der Wiederveräußerungsbescheinigung zu erbringen ist. Das geht auch daraus hervor, daß § 21 Abs. 1 Nr. 1 auch Edelmetalle (also die gleichen Rohstoffe wie § 2 Nr. 3: Edelmetallegierungen sind nichts anderes als Edelmetalle bestimmter Zusammensetzung) ausdrücklich für luxussteuerpflichtig erklärt. Es wäre auch nicht einzusehen, wie sonst der Mißbrauch des Edelmetallhandels zur Umgehung der Luxussteuerpflicht — Verkauf von Edelmetall an den Kunden und Herstellung der Ware daraus im luxussteuerfreien Werkvertrag — ausgeschaltet werden sollte. § 26 AusfBest. enthält daher auch nicht mehr die besondere Buchführungspflicht, die § 3 AusfBest. zum alten UStG. vorsah;

an die Stelle tritt die Buchführungspflicht der Luxussteuerpflichtigen Betriebe. § 31 Abs. 2 (§§ 94 ff. AusfBest.). Die Vorlegung der Wiederveräußerungsbescheinigung hat aber im Gegensatz zu den sonstigen Fällen der Luxussteuer nicht bloß die Folge, daß die Ware nur mit 1,5 v. H. zu versteuern ist, vielmehr tritt völlige Steuerfreiheit ein. Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Vorlage der Wiederveräußerungsbescheinigung besteht beim Verkauf der Scheideanstalt an Zahnärzte und Zahntechniker. Nach § 34 A II 1a AusfBest. brauchen die Scheideanstalten usw. nur Empfangsbestätigungen der Zahnärzte und Zahntechniker zu ihren Akten zu nehmen.

V. Für **Edelmetalle und Edelmetallwaren** ist festzuhalten, daß sie sämtlich grundsätzlich nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 oder § 15 I Nr. 1 luxussteuerpflichtig sind. Es gelten aber folgende Unterscheidungen:

1. Rohstoffe, also die Edelmetalle selbst und die Hüttenprodukte, ferner die — den Rohstoffen nahestehenden — Halberzeugnisse erster Ordnung, d. s. reine Edelmetalle und Edelmetallegierungen in allen Aggregatzuständen, sind bei Einhaltung des Bescheinigungsverfahrens (§ 22) gänzlich umsatzsteuerfrei.

2. Das gleiche gilt von bestimmten Halberzeugnissen zweiter Ordnung, die § 26 AusfBest. aufzählt (Bleche, Drähte, Röhren, Scharniere).

3. Halberzeugnisse dritter Ordnung, wie Schattons, Galerien Schienen, Federringe, Karabinerhaken, Ketten und Brisuren (§ 34 B II, 1 AusfBest.) sind bei Durchführung des Bescheinigungsverfahrens (§ 22) nur mit 1,5 v. H. umsatzsteuerpflichtig. Kalotten, d. h. Armbanduhren ohne Bänder und Ketten, sind auch ohne Bescheinigungsverfahren nach § 34 A I Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 AusfBest. nur mit 1,5 v. H. umsatzsteuerpflichtig.

4. Bei Fertigfabrikaten tritt die Luxussteuer mit 15% ein, und zwar:

a) bei Waren, die nicht im Juweliergewerbe hergestellt zu werden pflegen, insbes. bei Uhren und Gespinstwaren mit echten Edelmetallfäden, sowie Lorgnons und Lorgnetten beim Hersteller, ohne daß eine Befreiung möglich ist (Ausnahmen s. § 34 A I Abs. 1 Nr. 1 a—d AusfBest.);

b) im übrigen im Kleinhandel, so daß also bei Durchführung des Bescheinigungsverfahrens (im Großhandel) nur 1,5 v. H. zu erheben sind. Wegen der Reichsgold- und -silbermünzen vgl. zu C IV 2 a und b (S. 246).

Näheres über die Luxussteuer vgl. unten zu § 21 Abs. 1 Nr. 2 und § 34 AusfBest.

E. Befreiung der Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken (§ 2 Nr. 4).

Inhalt.

Anhang zu E.

Befreiung der Siedlungen

I. Wiederholung des Gesetzestextes (§ 2 Nr. 4).

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

4. Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, sowie von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, mit Ausnahme der Verpachtungen und Vermietungen eingerichteter Räume;

Entw. 1918 § 2 Nr. 4. — Begr. 1918 S. 31. — Ber. 1918 S. 17 — Entw. 1919 § 2 Nr. 4 (unverändert).

II. Wirtschaftliche Grundlage. An sich sind Vermietungen und Verpachtungen Leistungen und daher seit UStG. 1918 umsatzsteuerpflichtig. Wenn diejenigen von Grundstücken ausgenommen sind, so ist das einmal mit Rücksicht auf die in den Ländern bestehenden Miet- und Pachtstempel geschehen. Weiter aber auch darum, weil gerade bei der Nutzung von Land durch Vermieten und Verpachten die Feststellung, ob diese Nutzung innerhalb gewerblicher Tätigkeit liegt, besonders schwierig ist; die Nutzung ähnelt oft mehr der Kapitalanlage als der gewerblichen Tätigkeit (vgl. oben zu § 1 B III 2 S. 160). Endlich kommen wirtschaftspolitische Erwägungen hinzu: die Wohnungsmieten zu belasten, erschien nicht angebracht; eine etwaige Belastung wird zweckmäßig jedenfalls einer besonderen auf die Verschiedenheit der Wohnungsbedürfnisse Rücksicht nehmenden Besteuerung (Wohnungssteuer) zu überlassen sein (Begr. 1918 S. 31).

III. Umfang der Befreiungsvorschrift.

a) Grundstücke. Die Befreiung beschränkt sich auf Grundstücke und ihre wesentlichen Bestandteile, also insbes. die darauf stehenden Häuser und die darin befindlichen (nicht eingerichteten) Wohnungen (vgl. oben zu § 1 E VII 2 ο S. 214). Nicht die Verpachtung von Gütern ist befreit, sondern die von Grundstücken. Sind also mit dem Grundstück bewegliche Sachen mitverpachtet, z. B. das Inventar von Landgütern, so sind diese von der Befreiung ausgenommen, und der Pachtzins ist nach dem Verhältnis des Wertes des Grundstücks zu den beweglichen Sachen zu verlegen, sofern die Vermietung oder Verpachtung innerhalb gewerblicher Tätigkeit erfolgt (vgl. darüber oben zu § 1 C III 2 S. 160); im Gegensatz zur 1. A. (S. 85) möchte ich das nicht bloß bei der Terraingesellschaft oder dem großen, seinen Besitz durch Pachtung nutzenden Grundherrn, sondern bei jedem Gutsbesitzer annehmen, der sein Gut verpachtet. Nicht erforderlich halte ich eine Zerlegung bei Nebenleistungen, die mit der Vermietung von Wohnungen verbunden zu sein pflegen, wie Zentralheizung, Warmwasserversorgung, Aufzug: sie sind Akzedenz der Vermietung des Grundstücks und teilen deren Steuerfreiheit (ebenso C. Becher S. 50 Anm. 19, dessen Ausdehnung auch auf die Lieferung elektrischen Stroms mir aber zu weit zu gehen scheint; die Lieferung von Beleuchtung ist nicht üblich und eine selbständige steuerpflichtige Lieferung; a. A. allgemein für die Steuerpflicht der Nebenleistungen Weinbach S. 111 zu 12 e). Ebenso ist als selbständige Leistung ihrerseits steuerpflichtig die Lieferung von Dampfkraft oder elektrischer Kraft für eine vermietete Fabrik oder die Gestattung der Mitbenutzung einer Kühleinrichtung (abweichend für den Pachtstempel RG. v. 25. Febr. 1913, ZBl. f. Zollverw. S. 183).

Eine Ausnahme von der Steuerfreiheit bei der Vermietung von Grundstücken besteht für die Vermietung zu Anzeige-(Reklame-)Zwecken, also für Plakate u. ä.; hier tritt die auf 10 v. H. erhöhte USt. ein; s. § 25 Abs. 1 Nr. 1, § 26 Abs. 1 Nr. 2 und AusfBest. § 83.

b) Berechtigungen; vgl. über den Begriff oben zu § 1 E (S. 214 α).

c) Hoheitsrechte, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen und den Ländern (nicht auch Kommunalverbänden) zustehen. Das sind besonders die Bergwerksregale der Länder, soweit sie bestehen, die sonstigen Rechte der Länder auf Bergwerkseigentum, wenn sie durch Vermietungen oder Verpachtungen genutzt werden. (Vgl. die pr. lex Gamp v. 18. Juni 1907, das sächs. Sperrges. v. 10. Nov. 1916, das sächs. Gesetz über das staatliche Kohlenbergbaurecht v. 14. Juni 1918.) Nicht befreit sind, wie im Ausschuß 1918 ausdrücklich festgestellt wurde (Ber. 1918 S. 17), die Nutzungen der Regalien der Fürsten, Standesherren und sonstigen Personen durch Verpachtung und Vermietung. Nicht hierher gehören ferner Regale und Monopole ohne Beziehung zum Grund und Boden, z. B. das Branntweinmonopol, das staatliche Schleppschiffahrtsmonopol u. ä.

IV. Vermietung und Verpachtung muß vorliegen, also z. B. von Landgütern, Gebäuden, Fabriken, Wohnungen, der vertraglichen Straßenbenutzung durch Verkehrsanstalten (z. B. durch Straßenbahnen, vgl. RG. v. 27. März 1893, ZBl. f. Zollverw. S. 268).

Nicht als Miet- oder Pachtvertrag, sondern als ein kaufähnlicher Vertrag ist anzusehen der Vertrag, auf Grund dessen der „Pächter" die Substanz des Grundstücks selbst auszubeuten berechtigt ist, also ein Vertrag zur Gewinnung von Ziegelerde, Sand, Steinen, Kalk, Mergel, Mineralien, zur Abholzung, selbst wenn zur Durchführung der Ausbeutung der Besitz des Grundstücks nur für die Dauer der Arbeiten überlassen wird. Das RG. hat allerdings verschiedentlich abweichend entschieden (Komm. d. RGRäte Bd. I 2. A. zu § 433 S. 445; für Tarif Nr. 48 pr. StempG. RG. v. 29. Juni 1909, JW. S. 451); m. E. ist bei solchen Verträgen der Wille der Parteien auf die Übereignung von Sachen gerichtet, die mit der Gewinnung selbständige bewegliche Sachen werden. Mag man auch zivildogmatisch deshalb zur Annahme der Pacht neigen, weil der Vertrag auch erfüllt ist, wenn der Grundstückseigentümer lediglich das Grundstück überläßt, es aber zur Ausbeute gar nicht kommt, so muß doch für die Umsatzsteuer der Lieferungsbegriff beachtet werden (vgl. zu § 5). Beim Abholzungsvertrag entspricht die Annahme einer Lieferung auch der Auffassung des RG. (Bd. 60 S. 317), ebenso beim Überlassen eines Hauses zum Abbruch (Bd. 62 S. 135).

Nicht als Miet- oder Pachtvertrag ist auch die Tresormiete anzusehen; sie ist vielmehr ein Verwahrungsvertrag und nach § 25 Abs. 1 Nr. 3 mit 10 v. H. erhöht umsatzsteuerpflichtig (vgl. C VI 1 h S. 249.

V. Die Steuerbefreiung erstreckt sich nicht:

1. Auf die Verpachtung und Vermietung eingerichteter Räume. Begrifflich gehören dazu:

a) ein Raum. Der Begriff des Raumes setzt eine Umbauung voraus. Die Vermietung eines Tennisplatzes, einer Rennbahn oder eines Stück Landes, das mit Gartenanlagen und Gestühl versehen ist (zum Kaffeebetrieb), ist daher nicht umsatzsteuerpflichtig. Ebenso ist ein Hochofen kein eingerichteter Raum.

b) Vorrichtungen irgendeiner Art, die ermöglichen, daß der Raum zu dem Zweck, zu dem er gemietet wird, ohne weiteres benutzt werden kann und nicht erst durch den Mieter ausgestattet werden braucht, um benutzungsfähig zu sein. So Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 342 γ, dem folgend RFH. 2. S. v. 21. Mai 1920, RStBl. S. 358. Diese Voraussetzung trifft zu bei Theatern, die mit Gestühl und Bühneneinrichtung ausgestattet sind (so für einen Lichtspieltheaterraum, RFH. 2. S. v. 9. Juli 1920, RStBl. S. 325), für Räume mit Kühleinrichtung zur Aufbewahrung von Fleisch (RFH. 2. S. v. 21. Mai 1920, RStBl. S. 358), Mühlen mit Mahlwerk, Fabriken mit Maschinen,

Hotels mit Einrichtung, abvermieteten Sälen und Restaurantzimmern, Lagerräumen, Getreidesilos. Anders ist es, wenn eine Wohnung lediglich Heizkörper, eingebaute Schränke und Paneele, eingebaute Eisschränke und Tresors enthält; damit ist sie noch nicht eingerichtet, ebensowenig ein Laden, in dem ein Ladentisch sich befindet. Unter Umständen wird es nötig sein, bei der Verpachtung eines ganzen Unternehmens, das teilweise und nicht in ganz unwesentlichem Maße aus eingerichteten Räumen besteht (z. B. ein Hochofenwerk, das auch eingerichtete Büros, Maschinenhäuser mit Maschinen enthält), den Gesamtmietpreis zu zerlegen.

Der wichtigste Fall der Vermietung eingerichteter Räume ist der der Vermietung von möblierten Zimmern in Hotels, Gasthäusern, Pensionen und durch Privatpersonen, die ständig abvermieten. Hier ist stets die Umsatzsteuerpflicht (1,5 v. H.) gegeben; die Steuer erhöht sich auf 10 v. H., wenn die Zimmer zu vorübergehendem Aufenthalt und zum Tagespreise von 5 M. und darüber vermietet sind. Vgl. darüber zu § 25 Abs. 1 Nr. 2.

Bei der Überlassung eingerichteter Schiffskabinen und Schlafwagen liegt keine Vermietung vor, vielmehr steht der Beförderungsvertrag im Vordergrunde; es ist also § 2 Nr. 5 maßgebend (a. A. wohl Kloß S. 24 Bem. 20). Anders ist es, wenn Plätze in Schlafwagen, die auf den Bahnhöfen stehen, oder in Schiffen, die im Hafen liegen, vermietet werden.

2. Auf die Vermietung und Verpachtung **beweglicher Sachen,** z. B. von Vieh; von Glas, Porzellan, Bestecken, Tischwäsche, wie sie bei Traiteurgeschäften und zwischen Gasthäusern und Wäschevermietungsgeschäften vorkommt, von Bekleidungsstücken bei der sog. Monatsgarderobe, von Zylindern durch Hutgeschäfte. Auch die Vermietung von Schiffen gehört hierher; doch besteht für die Vermietung von Schiffen zum Seeverkehr eine Ausnahme; s. unter § 2 Nr. 5 V 1 S. 259.

Die Vermietung von Reittieren ist mit 10 v. H. erhöht steuerpflichtig (§ 25 Abs. 1 Nr. 4).

3. Auf die Verpachtung von **Rechten,** z. B. des Jagdrechts, des Fischereirechts, des Rechts auf Betrieb einer Handelsgesellschaft, des Anzeigenteils einer Zeitung (RG. 1. Z. Bd. 70 S. 20; vgl. auch zu § 25 Abs. 1 Nr. 1 des Ges. und § 82 AusfBest.), der Nutzung eines Patents (sog. Patentlizenzvertrag; vgl. RG. v. 9. Nov. 1908, Komm. d. RGRäte 2. A. 1. Bd. S. 420). Auch die Verpachtung öffentlicher Abgaben, wie sie in Deutschland nur noch etwa bei Chaussee- und Brückengeldern, Kanal-, Hafen- und Kaigebühren vorkommt, gehört hierher. (So wegen der Verpachtung einer Kreischausseehebestelle Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 304.)

Anhang zu E.

Befreiung der Siedlungen.

I. Einen weiteren sachlichen Steuerbefreiungsgrund, der bei § 2 Nr. 4 angefügt werden kann, enthält **§ 29 des Reichssiedelungsgesetzes** v. 11. Aug. 1919 (RGBl. S. 1429). Die Vorschrift lautet:

§ 29. Alle Geschäfte und Verhandlungen, die zur Durchführung von Siedlungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes dienen, sind, soweit sie nicht im Wege des ordentlichen Rechtsstreits vorgenommen werden, von allen Gebühren, Stempelabgaben und Steuern des Reichs, der Bundesstaaten und sonstigen öffentlichen Körperschaften befreit.

Die Gebühren-, Stempel- und Steuerfreiheit ist durch die zuständigen Behörden ohne weitere Nachprüfung zuzugestehen, wenn das gemeinnützige Siedlungsunternehmen (§ 1) versichert, daß der Antrag oder die Handlung zur Durchführung eines solchen Verfahrens erfolgt.

II. Entstehung und Verhältnis zum UStG. Die Vorschrift findet sich bereits in dem Vorläufer des RSG., der Verordnung der „Volksbeauftragten" v. 29. Jan. 1919 (RGBl. S. 115) zur Beschaffung von landwirtschaftlichem Siedlungsland. Die Vorschrift des § 29 RSG. ist somit älter als das neue UStG. (und übrigens auch als das Grunderwerbsteuergesetz). Die Frage, ob § 29 RSG. deshalb für die USt. nicht gilt, weil das UStG. keine Befreiung enthält, ist, ebenso wie die gleiche Frage bei der Grunderwerbsteuer, zu verneinen. Es handelt sich bei § 29 RSG. um eine **lex specialis**, die auch der **lex posterior** gegenüber bestehen geblieben ist (so auch Wenzel, „Umfang und Bedeutung des § 29 RSG.", Arch. f. i. Kol. Bd. 12, 1919/20, S. 395, 400).

III. 1. Es handelt sich bei § 29 RSG. nicht um eine persönliche Steuerbefreiung, sondern, wie auch der Wortlaut ergibt, um eine sachliche: bestimmte Verkehrsakte sollen frei sein, und zwar alle Verkehrsakte, die der Siedlung dienen; als solche kommen in Betracht:

a) der Erwerb von Siedlungsland, sei es durch die gemeinnützigen Siedlungsunternehmen (die Unternehmen der Provinzen und die Kulturämter);

b) der Erwerb von Siedlungsland durch die Landlieferungsverbände;

c) die Übertragung des Siedlungslandes durch die Landlieferungsverbände auf das Siedlungsunternehmen;

d) der Erwerb des Siedlungsgrundstücks durch den Ansiedler;

e) der Erwerb des Arbeiterpachtlandes gemäß § 22 RSG. durch die Landgemeinde;

f) die Verpachtung des Arbeiterpachtlandes an die Arbeiter;

g) die Übertragung von lebendem oder totem Inventar durch das Siedlungsunternehmen an den Ansiedler zur ersten Einrichtung der Ansiedlerstelle.

2. Alle diese Vorgänge sind umsatzsteuerfrei, wenn:

a) das Siedlungsunternehmen oder das Kulturamt die Versicherung ab gibt, daß es sich um ein Siedlungsgeschäft handelt. Die Versicherung ist grundsätzlich in die beurkundete Verhandlung oder in die Urkunde aufzunehmen;

b) die Nachprüfung durch das Umsatzsteueramt die Richtigkeit ergibt;

c) im Falle III, g es sich nicht um Luxusgegenstände handelt, die z. B. auf einem mit der ganzen Einrichtung erworbenen Restgut vorkommen könnten.

F. Befreiung der Beförderungen
(§ 2 Nr. 5)

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes (§ 2 Nr. 5).

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

5. Beförderungen im Sinne des Gesetzes über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs vom 8. April 1917 (Reichs-Gesetzbl. S. 329) mit Ausnahme der im § 3 Nr. 4 und 5 daselbst genannten;

Entw. 1918 § 2 Nr. 5. — Begr. 1919 S. 31. — Entw. 1919 § 2 Nr. 5 (unverändert).

II. Der **Grund der Befreiung** ist, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, die entstehen würde, wenn dieselbe Beförderungsleistung durch das Verkehrssteuerges. v. 8. April 1917 (RGBl. S. 329) und durch die USt. getroffen würde. Darüber hinaus sollte aber auch vermieden werden, daß in Fällen, in denen aus volkswirtschaftlichen oder verkehrstechnischen Gründen die Verkehrsteuer unerhoben bleibt, die USt. einsetzt: hierbei bestehen die zu IV, 6 behandelten zwei Ausnahmen.

III. Befreit sind **Beförderungen i. S. des Verkehrssteuergesetzes** v. 8. April 1917. Soweit also die grundsätzliche Geltung des VStG. reicht, bleibt die USt. jedenfalls unerhoben, gleichgültig, ob das VStG. eine Beförderungsleistung, die in ihr Gebiet fällt, besteuert oder nicht. (Begr. 1918 S. 31 Abs. 5.) Das Gebiet umschreibt § 1 VStG., der lautet:

§ 1. (1) Die Beförderung von Personen und Gütern auf Schienenbahnen sowie auf Wasserstraßen unterliegt einer in die Reichskasse fließenden Abgabe nach Maßgabe dieses Gesetzes.

(2) Die Beförderung von Personen und Gütern auf Landwegen unterliegt dieser Abgabe insoweit, als die Beförderung durch ein dem öffentlichen Verkehre dienendes Unternehmen mit motorischer Kraft auf bestimmten Linien mit planmäßigen Fahrten betrieben wird. Als Beförderung auf Landwegen gilt auch der Verkehr innerhalb geschlossener Ortschaften.

(3) Der Brief- und Paketverkehr der Post und der Fährbetrieb mit Ausnahme des Eisenbahnfährbetriebs fallen nicht unter dieses Gesetz.

AusfBest. dazu v. 31. Jan. 1918 (RZBl. S. 21 f.), Rundschreiben des RFM. v. 14. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 108) über den Begriff des Betriebsunternehmens im Binnenschiffahrtsgewerbe. — Wegen des Verhältnisses zur USt. vgl. Rundschreiben des RFM. v. 14. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 105 ff.).

Lit.: Weinbach-Moser, „Verkehrssteuergesetz", Berlin 1918 S. 15 f. [Wegen der Lit. über die Schiffahrt s. VI, 2.]

Danach regelt das VStG.: 1. Die Beförderung auf Schienenbahnen (Eisenbahn, Kleinbahn, Straßenbahn); 2. auf Wasserstraßen (also See- wie Binnenschiffahrt); 3. auf Landwegen, wenn das Unternehmen a) dem öffentlichen Verkehr dient, b) mit motorischer Kraft und c) in planmäßigen Fahrten betrieben wird (also feste Autolinien). In allen 3 Fällen tritt Steuerfreiheit ein, auch wenn die übrigen Vorschriften Ausnahmen von der Verkehrssteuerpflicht machen. Es sind danach auch umsatzsteuerfrei die Beförderungen der genannten Art außerhalb des Reichsgebietes, obgleich sie nach § 2 VStG. auch verkehrsteuerfrei sind, also die gesamte Seeschiffahrt, weiter auch die in § 2 Abs. 3 besonders ausgenommene Schiffahrt auf dem Bodensee, ferner auch die nach § 3 Abs. 2 von der Verkehrsteuer befreiten Stadtschnellbahnen (Hoch- und Untergrundbahnen).

IV. Es bleiben danach **folgende Beförderungsleistungen für die Umsatzsteuer** übrig:

1. der Seilbahnverkehr, den § 1 des Entw. des VStG. einbezog, der nach dem Gesetz selbst aber keine Beförderung i. S. des VStG. ist. Zu den „Seilbahnen", die übrigens meist eine Betriebsanlage mit einer anderen Betriebsanlage desselben Unternehmens verbinden und daher zu einem „Umsatze" keinen Anlaß geben, gehören nicht Schwebebahnen, die vielmehr (Ober-) Schienenbahnen sind.

2. Der Fährbetrieb außer dem Eisenbahnfährbetrieb. Dabei macht der Fall Schwierigkeiten, wenn es sich nicht um einen reinen Fährbetrieb handelt, das Fährboot vielmehr zunächst an verschiedenen Stellen des einen Ufers anlegt und dann erst übersetzt (Dreieckfähren). Ist das der Fall, so ist wieder zu unterscheiden, ob die Fahrten der Fähre zwischen den Stellen desselben Ufers unter die Sonderbestimmungen zu 6 a und b (s. unten) fallen und auf Güterverkehr beschränkt sind oder nicht; in dem ersten Fall sind die sämtlichen Fahrten umsatzsteuerpflichtig, (vgl. 6 a), in dem zweiten Falle bleibt nichts übrig, als den Gesamtpreis zu zerlegen und lediglich den auf die Flußüberquerung fallenden Teil für umsatzsteuerpflichtig zu erklären (vgl. Weinbach S. 114/5; vgl. auch RFH. 2. S. v. 23. Dez. 1919 Bd. 2 S. 89, RStBl. 1920 S. 319).

3. Der Luftverkehr, und zwar, wie zu § 3 Nr. 1 noch darzulegen ist, auch wenn er dem Postverkehr dient.

4. Jeder Brief- und Paketverkehr der Post (nach § 1 Abs. 3 VStG. „fällt nicht" unter das VStG., ist also keine Beförderung „im Sinne" des VStG.): er ist aber nach § 3 Nr. 1 (S. 279) umsatzsteuerfrei.

5. Beförderungen auf dem Landwege (ohne Schienen), wenn die zu III erwähnten Voraussetzungen nicht vorliegen. Umsatzsteuerpflichtig sind danach Fuhr-, Roll- und Haudereiunternehmen aller Art, Pferdeomnibusse (im Gegensatz zu Autoomnibussen auch bei festen Linien), Droschken (auch Autodroschken), Umzugsunternehmen (deren Leistung übrigens keine bloße Beförderung darstellt), Begräbnisunternehmen, Reisegepäckbeförderungsanstalten, die Wagenfahrten von und zum Bahnhof durch Gasthäuser (auch mit Kraftwagen, da die Hotelwagen auch bei fester Linie jedenfalls nicht dem öffentlichen Verkehr dienen), Beförderungen mit Sänften, auf Tragtieren, Vermietung von Reittieren (ebenfalls keine „Beförderung"). Ferner die Tätigkeit der Dienstmänner, Botengänger, Gepäckträger, Laufburschenanstalten (Eilboten, rote Radler u. ä.). — Auch ein Unternehmen, das an sich mit motorischer Kraft für den öffentlichen Verkehr Fahrten nach festen Linien ausführt, ist umsatzsteuerpflichtig, soweit es außerhalb der öffentlichen Fahrten die Wagen vermietet (nicht, wenn es im öffentlichen Verkehr Sonderfahrten einlegt). Dagegen bleibt eine Schienenbahn auch dann frei, wenn sie geschlossene Gesellschaften befördert, weil die Verkehrsteuerpflicht hier nicht bloß für öffentliche Fahrten gilt.

6. Hinzutreten kraft besonderer Vorschrift zwei Beförderungsarten, die an sich solche „im Sinne" des VStG. sind, dort aber befreit sind. Ihre ausdrückliche Unterstellung unter das UStG. erklärt sich aus der verkehrstechnischen Ähnlichkeit mit den zu 5 genannten umsatzsteuerpflichtigen entsprechenden Landbeförderungen (s. Begr. 1918 S. 31 Abs. 5 Satz 4):

a) Güterbeförderungen in nicht mit motorischer Kraft betriebenen Schiffen, die nicht höher als zu 100 Kubikmeter Raumgehalt oder 50 Tonnen Tragfähigkeit vermessen sind, also Ruderboote, Segelboote, Kähne (nicht Dampf- und Motorboote). Dabei kommt es auf die Natur des Schiffes als solches an: ein Motorboot bleibt umsatzsteuerfrei (und ist verkehrssteuerpflichtig), wenn es für eine Fahrt lediglich mit Segeln fährt (so Weinbach-Moser zu § 3

Anm. 8 S. 16). Es handelt sich um den kleinen Güterverkehr, wie er in den Küstengegenden, Moorgegenden, im Spreewald, an den Binnenwasserstraßen an die Stelle des Landverkehrs tritt. Die Personenbeförderung mit den gleichen Schiffen ist verkehrsteuerpflichtig und daher umsatzsteuerfrei.

b) Beförderungen von Gütern zu Wasser innerhalb eines Hafengebietes oder innerhalb eines und desselben Orts. Der Bundesrat (jetzt RR.) bestimmt, was als ein Hafengebiet oder als ein Ort i. S. dieser Vorschrift anzusehen ist (vgl. Bek. des RK. v. 29. Sept. 1917, RZBl. S. 353). Für den Begriff des Verkehrs innerhalb eines Ortes ist nicht nötig, daß das Gewässer lediglich zu dem Ort gehört, der Verkehr darf nur nicht die Ortsgrenze (oder das Gebiet der als Einheit betrachteten mehreren Orte) überschreiten. (Näheres vgl. Weinbach-Moser 16.) Auch hier gilt die Steuerpflicht nur für den (verkehrsteuerfreien) Güterverkehr, nicht für den (verkehrsteuerpflichtigen) Personenverkehr.

V. Die Verkehrsteuerpflicht umfaßt nur **Beförderungen.** Daraus ergibt sich, daß solche Leistungen nicht befreit sind, die keine Beförderungen nach dem für die Verkehrsteuer maßgebenden Begriffe sind. Das UStG. stellt in § 2 Nr. 5 — ob das gleiche für die §§ 7 und 8 gilt, ist dort zu untersuchen — keinen selbständigen Beförderungsbegriff auf, sondern bezieht sich ausdrücklich auf die Beförderungen „im Sinne“ des VStG. Wie § 4 VStG. ergibt, versteht dieses Gesetz unter Beförderung diejenige Leistung, für die der Beförderungspreis gezahlt wird. Daraus ist zu schließen, daß diejenigen Leistungen des Verkehrsunternehmens, die nicht mit dem vom BR. (jetzt RR.) nach § 5 Abs. 4 näher umschriebenen Beförderungspreis abgegolten werden und daher verkehrsteuerfrei sind, für die USt. in Betracht kommen. Fraglich kann nur sein, ob sich das auch auf Leistungen bezieht, die Nebenleistungen sind. Im Gegensatz zu Weinbach S. 115 ist das m. E. zu bejahen. Entweder wird für die Nebenleistung ein gesondertes Entgelt berechnet, dann ist nicht einzusehen, warum dieses nicht umsatzsteuerpflichtig sein soll, oder es geschieht nicht, dann bedarf es für die Verkehrsteuer sowieso der Zerlegung des Gesamtpreises, um den Beförderungspreis zu ermitteln und der danach nicht verkehrsteuerpflichtige, damit verselbständigte Teil kann mit der USt. belegt werden. Soweit nach dem VStG. eine Ausscheidung von Nebenleistungen nicht stattfindet (so für Zuschläge für Luxuszüge, Schlafwagen, für die Ausbotung, allgemein nach § 47 Abs. 5 AusfBest. VStG.) ist selbstverständlich auch für die USt. kein Raum.

Danach sind umsatzsteuerpflichtig:

1. Schiffsvermietungen, d. h. die Vermietung des ganzen Schiffsgefäßes, so daß der Mieter die volle Verfügungsfähigkeit über Schiff und Mannschaft hat. Anders ist es bei Schiffcharterungen. Nach dem Chartervertrage bleibt derjenige, der das Schiff verchartert, weiter Betriebsunternehmer, und das für seine Beförderungsleistung von Charternden an ihn zu zahlende Entgelt ist verkehrsteuerpflichtig, also umsatzsteuerfrei. Da es im einzelnen Falle nicht leicht ist, einen Schiffsmietvertrag und einen Chartervertrag voneinander rechtlich zu scheiden, und da gerade im Seeverkehr eine möglichst freie Ausnutzungsfähigkeit des verbliebenen deutschen Schiffsraumes dringend erwünscht ist, ist durch VO. des RFM. mit Zustimmung des RR. v. 10. Oktbr. 1920 (RStBl. Nr. 17) auf Grund des § 108 Abs. 2 AO. bestimmt, daß auch die Entgelte für Schiffsvermietungen umsatzsteuerfrei sein sollen, wenn das Schiff für den Seeverkehr vermietet wird. Die Befreiung gilt also nicht, a) wenn die Vermietung für den Binnen- und Küstenschiffahrtsverkehr, soweit er nach § 2 VStG. verkehrsteuerpflichtig ist, erfolgt und b) wenn das Schiff etwa als Hotel im Hafen genutzt wird. Zu den steuerpflichtigen Schiffsvermietungen gehört auch der Fall der Kahnvermietung auf Teichen und Seen, auch wenn der Kahnvermieter

selbst mitfährt, aber lediglich den Anweisungen des Fahrgastes über Ziel, Zeit usw. Folge zu leisten hat. (Vgl. RFM. v. 2. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 357 über die Verkehrsteuerfreiheit solcher Kahnfahrten.);

2. Vermietungen von sonstigen Transportmitteln (Wagen, Lokomotiven), auch wenn sie von der Eisenbahn erfolgen, mit Ausnahme der unter § 3 Nr. 1 erörterten Fälle. Das gilt auch, wenn die Vermietung ins Ausland erfolgt; vgl. oben zu § 1 C IV S. 200;

3. der Betrieb der Schleppschiffer. Der Schleppschiffer ist i. S. des VStG. niemals Unternehmer eines Beförderungsunternehmens, wenn auch die Schlepplöhne, die sich der Verfrachter von dem Befrachter erstatten läßt, zum verkehrsteuerpflichtigen Beförderungspreis gehören. Die Leistung des Schleppschiffers an den Verfrachter ist daher umsatzsteuerpflichtig (so die zu III erwähnten Rundschreiben);

4. der Betrieb des Spediteurs. Er befördert nicht, sondern vermittelt nur Beförderungen. Diese Vermittlungsleistung ist daher umsatzsteuerpflichtig, ebenso etwaige Nebenleistungen, wie Lagerung, Abrollen der Güter durch eigene Fuhrwerke, Inkassogeschäfte (s. oben B VI, 1 S. 248). Da es sich um eine Leistung handelt, ist der Spediteur auch steuerpflichtig, soweit er in oder aus dem Ausland oder auch zwischen ausländischen Orten Beförderungen vermittelt. Da er im eigenen Namen handelt, kann er von dem Entgelt nicht etwa die Auslagen, die er sich (für die Annahme anderer Spediteure u. ä.) vom Auftraggeber erstatten läßt und darf die Steuer nicht etwa auf die bloße Provision beschränken. Er kann aber abziehen: a) die von ihm ausgelegten tarifmäßigen Beförderungskosten (sofern er nicht etwa selbst Beförderungsunternehmer ist), b) die von ihm verauslagten Versicherungskosten (vgl. zu a und b, auch über die Berechnung, zu § 8), c) die verauslagten Zölle (§ 30 Abs. 2 AusfBest., schon unter dem alten UStG. nach dem Bundesratsbeschluß v. 3. April 1919, Amtl. Mitt. S. 139). Vgl. über die Umsatzsteuerpflicht der Spediteure RSchA. v. 30. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 109) und RFM. v. 14. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 105 zu III S. 108). Wegen der bahnamtlich bestellten Rollfuhrunternehmer s. oben zu § 1 B II d (S. 156);

5. der Betrieb des Schiffs- und Befrachtungsmaklers. Auch hier sind nicht nur die Courtagebeträge umsatzsteuerpflichtig, sondern auch die Auslagen, die der Makler durch Annahme anderer Makler, Annahme von Lade- und Staupersonal usw. hat. Darüber, daß auch die Vermittlung einer Fracht zwischen ausländischen Häfen bei einem Makler, der seinen Betriebsort in Deutschland hat, umsatzsteuerpflichtig ist, s. oben zu § 1 B III 2 (S. 203). Ebenso RFM. v. 14. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 105 zu II S. 108).

6. Umsatzsteuerpflichtig sind weiter: Kaigesellschaften, Krangesellschaften, Lagerhäuser, Stauer usw. Auch der Unternehmer einer Hafen- oder Anlegeanlage, der für die Benutzung ein Entgelt erhebt, ist umsatzsteuerpflichtig, selbst dann, wenn das Entgelt die Form der tarifmäßigen Gebühr hat. Das gilt auch von den Hafengebühren der Gemeindehäfen usw. Ebenso RFM. a. a. O. zu I 3 e S. 107;

7. das Beladen und Löschen, die Ableichterung, soweit dies durch besondere Unternehmer ausgeführt wird und zwar auch dann, wenn es durch den Beförderungsunternehmer selbst erfolgt und dafür der Beförderungspreis gekürzt wird. Die gewöhnliche Ableichterung, die der Verfrachter etwa selbst ausführt, gehört zum Beförderungspreis und ist daher umsatzsteuerfrei. Vgl. RFM. a. a. O. I 3 a;

8. Überliegegelder, die für einen über die vertragliche oder übliche Lade- oder Löschzeit hinausgehenden Zeitraum zu entrichten und, die verkehr-

steuerfrei sind. Da es sich bei den Überliegegeldern um die Entschädigung für eine Nebenleistung handelt, sind sie umsatzsteuerpflichtig. Das gleiche gilt von Leerfahrten, wenn sie nicht mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehen, sondern eine besondere Leistung darstellen: so liegt es z. B., wenn der Verfrachtungsvertrag, für den die Leerfahrt gemacht wurde, nicht zur Ausführung kommt und nun für die Leerfahrt die vereinbarte oder usancemäßige Vergütung zu gewähren ist;

9. die Tätigkeit eines Reisebüros, das entgeltlich Auskünfte gibt oder ganze Reisen mit Hotelaufenthalt, Besichtigungen usw. übernimmt. Wenn dagegen das Reisebüro nur Billetts verkauft, so handelt es im Namen der Eisenbahn, der Verkauf ist also als Abschluß eines Beförderungsvertrags frei, nur die Provision des Reisebüros ist steuerpflichtig. Das gilt auch, entgegen einer anfänglich vom RFM. vertretenen Auffassung (RFM. v. 18. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 390), vom Verkauf von Billetts für ausländische Eisenbahn- und Schiffsstrecken: denn auch in diesen Fällen handelt es sich um Beförderungen i. S. des VStG., wenn sie auch nach § 2 Abs. 1 a VStG. verkehrsteuerfrei sind; so jetzt auch RFM. v. 29. März 1919 (RStBl. S. 273).

10. Umsatzsteuerpflichtig sind auch die Leistungen der Eisenbahnverwaltung, soweit sie mit den Nebengebühren des Nebengebührentarifs abgegolten werden und die Leistungen nicht zum Beförderungspreis i. S. des VStG. rechnen, also Lagerung, Platzgeld, Wagenstandsgeld, Deckenmiete, Wägegeld, Desinfektionsgebühr, es sei denn, daß die Gebühr mit dem Beförderungspreis in einem Betrage berechnet und daher nach § 5 Abs. 2 AusfBest. VStG. das Gesamtentgelt verkehrsteuerpflichtig ist. Umsatzsteuerpflichtig ist endlich die Aufbewahrung von Handgepäck.

VI. Aus den vorstehenden Erläuterungen ist für die Unternehmungen, die sich mit Beförderungen befassen, der Umfang der Umsatzsteuerpflicht zu entnehmen. Es sei hier noch für die beiden **Hauptgruppen der Verkehrsunternehmen** eine kurze Zusammenfassung gegeben.

1. Eisenbahnverwaltungen. Vgl. dazu Burger Zeitung des Vereins deutscher Eisenbahnverwaltungen Bd. 59 (1919) S. 61 und Erl. des pr. M. d. ö. A. v. 9. Nov. 1918, der freilich nicht in allen Punkten nach dem neuen UStG. zutrifft und demnächst durch einen neuen Erlaß ersetzt werden wird.

a) Die Beförderung ist frei, die Nebenleistungen, die nicht im Beförderungspreis abgegolten werden, sind umsatzsteuerpflichtig. Als Beförderung gilt auch diejenige in Schlafwagen, so daß dafür die erhöhte USt. nach § 25 Abs. 1 Nr. 2 ausscheidet.

b) Die Leistungen für den Postverkehr sind nach Maßgabe des § 3 Nr. 1 frei.

c) Verkäufe von Fahrzeugen und Altmaterial, Verleihungen von Fahrzeugen sind umsatzsteuerpflichtig, ebenso Lagerungen.

d) Die Leistungen der Werkstätten für Dritte, nicht die Reparatur von Postwagen für die Reichspostverwaltung, seitdem auch die Eisenbahnverwaltung Reichsverwaltung ist; vorher waren dagegen solche Reparaturen, da sie nicht durch § 3 Nr. 1 gedeckt werden, entgegen der Annahme in dem Erl. des M. d. ö. A., m. E. steuerpflichtig. Das gilt auch für die Herstellung von Anschlußgleisen für Dritte.

e) Bei der Vermietung und Verpachtung von Flächen und Gebäuden der Eisenbahn ist zu unterscheiden, ob es sich um nicht eingerichtete Räume (Vermietung von Plätzen, Verpachtung der Grasnutzung usw.) handelt oder um eingerichtete Räume, wie bei Bahnhofsrestaurants, der Polizei, dem Zoll überlassenen Räumen, Lagerhäusern mit Kran- und Siloanlagen: nur diese Fälle sind

umsatzsteuerpflichtig; vgl. oben. Umsatzsteuerpflichtig sind auch die Ausnutzungen des Bahngeländes durch Erhebung von Standgeldern für Automaten, Trinkbuden, Buchhandlungen u. dgl. Die Vermietung von Flächen für Plakate ist nach § 25 Abs. 1 Nr. 1, § 26 Abs. 1 Nr. 2 erhöht umsatzsteuerpflichtig.

f) Soweit die Eisenbahn Nebenbetriebe unterhält (elektrischen Strom, Wasser, Gas — auch an Inhaber von Dienstwohnungen — liefert, Sand verkauft u. dgl.), ist sie selbstverständlich umsatzsteuerpflichtig, soweit nicht § 3 Nr. 2 eingreift.

g) Wegen der Wohlfahrtseinrichtungen vgl. zu § 3 Nr. 3 (S. 289).

h) Wegen der Versteigerungen (von gefundenen Sachen, unanbringbaren, verderblichen Gütern) s. oben zu § 1 Nr. 3 E IV 2 (S. 212).

2. Schiffahrt.

Lit.: Hamb. Corresp., „Reederei und Umsatzsteuer" v. 7., 8. u. 10. Dez. 1918 Nr. 621, 623, 624; Goldschmidt, „Die Belastung des Reedereibetriebs durch die Umsatzsteuer", Hansa 1919 S. 65; „Umsatzsteuer und Binnenschiffahrt" Ztschr. f. Binnen-Schiffahrt Bd. 26 (1919) S. 24. Vgl. im übrigen den zu III angegebenen Erlaß des RFM.

a) Die Seeschiffahrt (auch der Küstenschiffahrt) ist umsatzsteuerfrei (s. auch RSchA. v. 5. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 120). Das gilt auch von der Vercharterung und — vgl. oben V 1 S. 259 — von der Schiffsmiete. Auch die Beköstigung auf Seeschiffen ist, soweit sie nicht im Inlande stattfindet, frei.

b) Die Binnenschiffahrt ist, mit Ausnahme der Fälle zu V 1 umsatzsteuerfrei, nicht auch die Vermietung von Schiffen oder der Schleppbetrieb.

c) Wegen der Ent- und Beladung, Ableichterung usw. s. oben V.

d) Wegen des Verkaufs von Schiffen s. oben zu § 1, C III 2 b S. 199. Dort auch wegen der Ablieferung von Schiffen (S. 198 d).

e) Wegen der Berge- und Hilfeleistung s. oben zu § 1 C.

f) Wegen der Beköstigung des Personals in eigenen Kantinen oder aus der Küche des Schiffes s. unten zu § 2 Nr. 10.

g) Wegen der Besteuerung des Fischfangs vgl. zu B VII 3 b (S. 232)

G. Befreiung der Lieferung von Lotterielosen (§ 2 Nr. 6).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

6. Umsätze der in Tarifnummer 5 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 (Reichs-Gesetzbl. S. 639) genannten Gegenstände;

Entw. 1918 § 2 Nr. 6. — (Entw. 1919 § 2 Nr. 6, Begr. 1918. S. 31. — unverändert).

II. Grund der Befreiung ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, da Lotterien bereits durch den Stempel nach Tarif-Nr. 5 RStG. getroffen sind.

III. 1. Tarif-Nr. 5 betrifft Lose öffentlicher Lotterien sowie Ausweise über Spieleinlagen bei öffentlich veranstalteten Ausspielungen von Geld- und anderen Gewinnen. Nach § 35 RStG. gilt das auch für Ausweise auf Wettumsätze, also für den Totalisatorbetrieb bei Pferderennen (s. auch § 35 Totalisatorges. v. 4. Juli 1905) oder bei Billardwettspielen. Ob diese öffentlichen

Lotterien stempelpflichtig oder in Tarif-Nr. 5 ausdrücklich befreit sind, ist für die Umsatzsteuerfreiheit gleichgültig („im Sinne").

2. Der Umsatz der Lose ist frei, gleichgültig, ob er durch die Lotterie selbst oder durch Einnehmer oder durch sonstige Vermittler (Zigarrenhändler, Wettannahmestellen usw.) erfolgt. Da es sich beim Verkauf durch Dritte um eine Vermittlungsleistung handelt — der Verkauf findet nicht im eigenen, sondern im Namen der auf dem Los aufgedruckten Lotterie oder des Totalisatorbetriebes statt —, so sind die Vermittler mit ihren Provisionen(Aufgeld)umsatzsteuerpflichtig.

3. Lotterien und Ausspielungen in geschlossenen Kreisen sind keine Leistungen i. S. der Tarif-Nr. 5, die sich nur auf öffentliche Lotterien usw. bezieht. Der Verkauf solcher Lose kann daher umsatzsteuerpflichtig sein, denn daß der Verkauf nur an Mitglieder des Vereins stattfindet, ändert nichts am Begriff der gewerblichen Tätigkeit (s. zu § 1 Nr. 1 B **III** 3 S. 161); die Steuerpflicht scheidet aber aus, wenn die Ausspielungen nicht zu der nachhaltig ausgeübten Tätigkeit des Vereins gehören, daran wird es meist fehlen.

IV. Sonstige **Glücksspiele** fallen nicht unter die Befreiung. Werden sie gewerbsmäßig veranstaltet, so sind sie umsatzsteuerpflichtig, da es auf die Verbotswidrigkeit nicht ankommt (s. zu § 1 B IV, 4 S. 166). Umsatzsteuerpflichtig sind also die Glücksspielautomaten (Automaten, bei denen es wesentlich auf die Geschicklichkeit ankommt, vermitteln selbstverständlich auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen), die Buchmacher (da sie keine Ausweise ausgeben, fallen sie nicht unter Tarif-Nr. 5, außerdem lehnt die Rechtsprechung zum RStG. bisher die Verstempelung verbotener Geschäfte ab, die Buchmacher sind aber nach § 3 des Totalisatorges. verboten), die Bankhalter (z. B. die Veranstalter von Roulette-, Pferdchenspiel u. ä.). Schwierig ist bei solchen Veranstaltungen festzustellen, was der Umsatz ist. Erhält der Bankhalter oder derjenige, der die Räume hergibt, lediglich ein sog. Kartengeld (z. B. einen Prozentsatz des Einsatzes, der sich bei der sog. Versteigerung der Bank ergibt), so ist nur dieses umsatzsteuerpflichtig; auch der Verein, der es erhält, hat es zu versteuern (um so mehr, als die Hergabe von Räumen und Spielgerät nicht verboten ist, solange das Spiel selbst lediglich unter den Teilhabern, also von niemand gewerbsmäßig betrieben wird). Wird aber von einem Unternehmer (einer „Spielbank") die Bank dauernd gewerbsmäßig gehalten, so müßten eigentlich die gesamten Einsätze als Umsatz bezeichnet werden: sie werden hingegeben, damit die Bank das Spiel vornimmt und etwaige Gewinne auszahlt, also ihre Leistung vornimmt. Da eine Ermittlung dieser Einsätze nicht möglich ist, wird nur eine Schätzung übrigbleiben.

H. Aufsichtsratvergütungen (§ 2 Nr. 7).

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

7. Leistungen, für welche Vergütungen im Sinne der Tarifnummer 9 des Reichsstempelgesetzes gewährt werden;

Entw. 1918 § 2 Nr. 7. — Begr. 1918 S. 31. — Entw. 1919 § 2 Nr. 7 (unverändert).

II. Grund der Befreiung: Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Rücksicht auf Tarif Nr. 9 RStG. (sog. Tantiemesteuer). Man kann zweifelhaft sein, ob es systematisch der ausdrücklichen Befreiung bedurft hätte, wenn man nämlich annimmt, daß der Aufsichtsrat keine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, sondern ein Organ und damit Angestellter (im weitesten Sinne) der Gesellschaft ist.

III. Tarif Nr. 9 RStG. nennt Vergütungen (Gewinnanteile, Tantiemen, Gehälter usw.), die den zur Überwachung der Geschäftsführung von Aktiengesellschaften usw. bestellten Personen (den Mitgliedern des Aufsichtsrats) gewährt werden.

I. Befreiung der Versicherungen (§ 2 Nr. 8).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

8. Versicherungen im Sinne der Tarifnummer 12 des Reichsstempelgesetzes;

Entw. 1918 § 2 Nr. 8. — Begr. 1918 S. 31. — Entw. 1919 § 2 Nr. 8 (unverändert).

II. Grund der Befreiung. Vermeidung von Doppelbesteuerung mit Rücksicht auf Tarif Nr. 12 RStG.

III. Tarif Nr. 12 RStG. nennt Beurkundungen über die Zahlung des Entgelts (Prämien, Beiträge, Vor- oder Nachschüsse, Umlagen) für die **Übernahme von Versicherungen.** Für die Befreiung von der USt. kommt es lediglich auf diesen Begriff an („im Sinne"), es ist also gleichgültig, ob es sich um die stempelpflichtigen Inlandsversicherungen oder um die stempelfreien Auslandsversicherungen oder sonstige freie Versicherungen handelt.

IV. Umsatzsteuerfrei ist nur die Versicherungsleistung, also nicht eine sonstige von Versicherungsunternehmungen ausgeführte Leistung, wie die Verkäufe von versicherten Gegenständen, die bei Eintritt des Versicherungsfalles übernommen worden sind (z. B. der Rest eines Glasfensters). So auch — bereits für das WUStG. — RSchA. v. 21. Mai 1918 (Amtl. Mitt. S. 49).

V. Wegen der Frage, ob die Auszahlungen der Versicherungssumme beim Geschädigten umsatzsteuerpflichtig ist, vgl. oben zu § 1 Nr. 1 C II 6 (S. 194).

Wegen der Frage der Umsatzsteuerpflicht der Versicherungsagenten (Generalagenten) und der Vertrauensärzte s. oben zu § 1 Nr. 1 B V 2e (S. 179).

VI. Garantieverträge, die nicht in der Form der Versicherung erfolgen, enthalten, wenn sie innerhalb gewerblicher Tätigkeit abgeschlossen sind, eine umsatzsteuerpflichtige Leistung desjenigen, der das Garantieversprechen gegen Entgelt gibt: so ist z. B. umsatzsteuerpflichtig, wer geschäftlich eine Bürgschaft gegen Entgelt übernimmt. Ebenso kann nicht etwa ein Kaufpreis, den jemand vereinnahmt hat, gekürzt werden, weil für den verkauften Gegenstand eine Garantie übernommen worden ist (so auch Weinbach S. 118).

K. Befreiung der Leistungen der Krankenkassen und sonstigen Versicherungsträger für die Sozialversicherung.
(§ 2 Nr. 9.)

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

9. ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von den reichsgesetzlichen Krankenkassen und knappschaftschaftlichen Krankenkassen zu zahlen sind;

In Entw. 1918 und 1919 nicht enthalten. — Antrag Becker-Arnsberg Druckf. 1919 Nr. 1835. — StenogrBer. (3. Lesung) 1919 S. 4157 A.

II. Zu § 2 Nr. 9 bestimmt **§ 27 AusfBest.** unter der Überschrift „Leistungen der Sozialversicherung und der Reichsversorgung" folgendes:

§ 27. Umsatzsteuerfrei sind:

1. *die Lieferungen und sonstigen Leistungen der Krankenkassen (§ 225 der Reichsversicherungsordnung vom 19. Juli 1911), der knappschaftlichen Krankenkassen (§ 495) und der Ersatzkassen (§ 503), sowie der Berufsgenossenschaften und der sonstigen Träger der Gewerbe-, landwirtschaftlichen und See-Unfallversicherung (§§ 623, 956, 1118), weiter der Versicherungsanstalten für die Alters- und Invaliditätsversicherung (§§ 1326, 1360 a. a. O.), der Reichsversicherungsanstalt für Angestellte (§ 96 des Gesetzes vom 20. Dezember 1911), ferner der Ämter der Reichsversorgung der Militärpersonen und ihrer Hinterbliebenen nach dem Gesetz vom 12. Mai 1920, Reichs-Gesetzbl. S. 989), soweit die Lieferungen und sonstigen Leistungen an die Versicherten oder Versorgungsberechtigten erfolgen;*
2. *die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von den in Nr. 1 genannten Versicherungsträgern auf Grund des fünften Buches der Reichsversicherungsordnung untereinander oder anderen Verpflichteten gegenüber ausgeführt werden;*
3. *ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von den Krankenkassen, knappschaftlichen Krankenkassen oder Ersatzkassen zu zahlen sind. Die ähnlichen Hilfeleistungen umfassen die Leistungen im Sinne des § 122 der Reichsversicherungsordnung und die Lieferungen von Arzneimitteln durch Apothekenbesitzer oder -verwalter oder, soweit es sich um die dem freien Verkehr überlassenen Arzneimittel handelt, durch andere Personen, die solche feilhalten (§ 375 der Reichsversicherungsordnung). Die Umsatzsteuerbefreiung gilt sowohl dann, wenn die Tätigkeit der Krankenkassen auf Grund eigener Verpflichtung gegenüber dem Versicherten erfolgt, als auch dann, wenn sie auf Ersuchen eines andern Versicherungsträgers geleistet wird.*

III. Entstehungsgeschichte.
§ 2 Nr. 9 ist erst in der 3. Lesung des UStG. 1919 auf einen von allen Parteien unterstützten Antrag angenommen worden. Noch in der 2. Lesung war auf Anfrage des Abg. Dr. Philipp (StenBer. 1919 S. 4090) vom Regierungsvertreter (StenBer. 1919 S. 4098 D) festgestellt worden, daß die Ärzte auch dann umsatzsteuerpflichtig seien, wenn die Krankenkassen sie für ihre Leistungen für die Kassenmitglieder bezahlen. Der Antrag in 3. Lesung wurde gestellt, weil man eine Erhöhung der den Ärzten von den Krankenkassen zugebilligten Gebührensätze und damit neue Tarifkämpfe befürchtete und die finanzielle Lage der Krankenkassen besonders schlecht sei. Die Befreiung ist steuertechnisch nicht unbedenklich, weil sie die einheitliche Steuerpflicht des Arztes durchbricht, der nun mit einem Teil seiner Einkünfte umsatzsteuerfrei ist.

IV. § 27 AusfBest. geht in **Nr. 1 und 2** über den Rahmen des § 2 Nr. 9 hinaus:

1. Die Befreiung der Leistungen der Versicherungsträger (nicht bloß der Krankenkassen) an die Versicherten (Zwangsversicherte wie freiwillig Versicherte) und der Ämter der Reichsversorgung an die Militärpersonen (Kriegsbeschädigte) und deren Hinterbliebene brauchte nicht besonders ausgesprochen zu werden. Die Befreiung folgt — wenigstens für die Zwangsversicherten — allerdings nicht aus § 2 Nr. 8 (wo nur vertragliche Versicherungen befreit sind), wohl aber daraus, daß es sich bei diesen Versicherungen der Sozial- und Versorgungsgesetzgebung unmittelbar um eine öffentliche Verwaltung als Ausfluß öffentlicher Gewalt i. S. der Darlegungen zu § 1 C V 2g (S. 181f.) handelt; zudem sind die Leistungen, von seltenen Ausnahmen abgesehen, unentgeltlich (die Versicherungsbeiträge sind nicht das Entgelt für die Leistungen).

2. § 27 Nr. 2 betrifft die Ersatzansprüche der Krankenkassen gegen die Berufsgenossenschaft, dieser gegen die Landesversicherungsanstalt, die Ersatzforderungen der Armenverwaltungen usw., wie sie das 5. Buch der RVO. behandelt. Auch hier wird man an sich Befreiung schon deshalb annehmen können, weil die gesamte Tätigkeit der Versicherungsträger wie der Armenverwaltungen öffentliche Verwaltung ist. Jedenfalls ist § 27 Nr. 2 durch § 108 Abs. 2 AO. gedeckt.

V. Nicht allgemein befreit sind die Leistungen, die von den Versicherungsträgern auf Grund von Verträgen mit Ärzten, Krankenanstalten, Apotheken usw. erfolgen. Schließt z. B. eine Berufsgenossenschaft mit einem Sanatorium einen Vertrag über Aufnahme von Versicherten, so sind das Sanatorium steuerpflichtig, ebenso die Ärzte, die die Landesversicherungsanstalt hört und zur Behandlung heranzieht (wenn sie nicht als Vertrauensärzte im Angestelltenverhältnis stehen), die Apotheken, Hersteller von Prothesen, Optiker, die Brillen liefern usw. Hiervon bestehen Ausnahmen nach § 2 Nr. 9, der als Befreiungsvorschrift eine analoge Ausdehnung auf andere Versicherungsträger nicht zuläßt, lediglich für **Krankenkassen.**

1. Der Leistungsberechtigte (der für die Leistung bezahlt) muß eine reichsgesetzliche Krankenkasse (allgemeine Orts-, Land-, Betriebs-, Innungskrankenkasse) oder eine knappschaftliche Krankenkasse sein. § 27 Nr. 3 AusfBest. stellt — gedeckt durch § 108 Abs. 2 AO. — die Ersatzkassen (nach § 503 RVO. zugelassene Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, früher Hilfskassen) gleich. Andere Versicherungsträger scheiden also hier aus. Dagegen ist nach § 27 Nr. 3 Satz 3 AusfBest. gleichgültig, ob die Krankenkasse für sich oder für einen anderen Versicherungsträger tätig ist.

2. Der Leistungsverpflichtete muß ein Arzt (Zahnarzt) sein oder jemand, der eine „ähnliche Hilfeleistung“ (für versicherte Kranke) leistet. § 27 Nr. 3 AusfBest. bezeichnet als solche ähnliche Hilfeleistungen:

a) Hilfeleistungen nach § 122 Abs. 1 RVO., also von Badern, Hebammen, Heildienern, Heilgehilfen, Krankenwärtern, Masseuren u. dgl. sowie Zahntechnikern, wenn sie der Arzt angeordnet hat oder wenn in dringenden Fällen kein Arzt zugezogen werden kann. RFM. v. 5. Juli 1920 III U 5558 hebt hervor, daß es nicht darauf ankommt, ob diese Hilfeleistungen von den in § 122 Abs. 1 genannten Personen ausgeführt werden oder ob z. B. das vom Arzt verordnete Bad in einer kaufmännisch oder gemeinnützig geleiteten Badeanstalt verabreicht wird.

b) Wenn § 27 Nr. 3 nicht auch § 123 RVO. — Zuziehung von Zahntechnikern — erwähnt, so ist das wohl nur ein Versehen.

c) Lieferung von Arzneimitteln durch Apothekenverwalter und, soweit es sich um Arzneimittel, die dem freien Verkehr überlassen sind, handelt, auch durch Drogisten usw. Ob es sich bei diesen Lieferungen um Hilfeleistungen i. S. des § 2 Nr. 9 handelt, kann man bezweifeln. Jedenfalls ist die Befreiung durch § 108 Abs. 2 AO. gedeckt, macht allerdings eine genaue Kontrolle der Steuererklärungen der mit Arzneimittel handelnden Personen nötig.

d) Nicht auch die Aufnahme von Versicherten in Sanatorien zur Heilbehandlung und die sonstigen oben erwähnten Leistungen und Lieferungen.

L. Die Befreiung der Naturalentlohnung von Arbeitnehmern.
(§ 2 Nr. 10).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .].

10. Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die ein Unternehmer den innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit beschäftigten Angestellten und Arbeitern als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt, unbeschadet der Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2, wenn es sich um unterhaltsberechtigte Familienangehörige handelt;

Fehlt im Entw. 1918. — Entw. 1919 § 2 Nr. 9. — Begr. 1919 S. 38. — Ber. 1919 S. 8/9. — StenBer. 1919 (2. Lesung) S. 4096—4098.

II. Entstehungsgeschichte und Grund der Befreiung. Unter dem WUStG. hatten die AuslGrunds. II Abs. 1 die Lieferungen an Arbeitnehmer zu deren Beköstigung für steuerfrei erklärt. Kloß WUStG. S. 91 Anm. 24 hatte die Rechtsgültigkeit dieser Befreiung angezweifelt. Für das alte UStG. hat sich die 1. A. (S. 72 und 76) um deswillen für die gleiche Befreiung ausgesprochen, weil es sich dabei nicht um Leistungen Dritten gegenüber handelt, die Beköstigung der Arbeitnehmer sei vielmehr ein Mittel, um mit ihnen die gewerbliche Tätigkeit zu entfalten (ebenso Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 304). Die gleiche Auffassung vertrat RSchA. v. 5. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 119). RFH. 2. S. hat sich in dem Gutachten v. 4. April 1919 (Bd. 2 S. 20, Amtl. Mitt. S. 149)

dieser Auffassung nicht angeschlossen. Die gewerbliche Tätigkeit spiele sich nicht bloß im Rechtsverkehr zwischen dem Unternehmer und seinen Kunden ab, sie setze sich vielmehr aus den Handlungen zusammen, die vorgenommen würden, um den Betrieb aufrechtzuerhalten, dazu gehöre auch die Beköstigung der Arbeiter, die, weil sie an Stelle des Arbeitslohnes gewährt werde, auch entgeltlich sei. Bei Abgrenzung der Steuerpflicht des Eigenverbrauchs von Leistungen zu Zwecken außerhalb des Gewerbebetriebes ergaben sich danach folgende Grundsätze für den Landwirt: a) Die Entnahme von Früchten durch den Landwirt zur eigenen Ernährung war nach § 1 Abs. 2 des alten Gesetzes als Eigenverbrauch steuerpflichtig; b) ebenso die Entnahme zur Beköstigung unterhaltsberechtigter Personen; c) ebenso die Entnahme für persönliche Dienstboten; d) die Entnahme zur Beköstigung der landwirtschaftlichen Arbeiter war nach § 1 Abs. 1 als Lieferung innerhalb gewerblicher Tätigkeit steuerpflichtig. Entsprechendes mußte bei **d** — im Gegensatz zu a—c (vgl. oben zu § 1 Nr. 2 **D** S. 207) — für Leistungen an die Arbeitnehmer, wie Beherbergung und Besorgung der Wäsche, gelten. Dieses Ergebnis rief starken Unwillen, besonders in der landwirtschaftlichen Bevölkerung, hervor. Beim Landwirt ist in weitem Umfang die Entlohnung mit Naturalien geboten, es erscheint als nicht angebracht, wenn er dafür Steuern zahlen muß, die für den gewerblichen Arbeitgeber nicht in Frage kommen; er betrachtet die landwirtschaftlichen Arbeiter als einen Teil seines Betriebs, als Produktionsmittel und vermag nicht einzusehen, warum er das Heu, das er als Futter für sein Vieh verfüttert, unversteuert lassen darf, nicht aber die Nahrungsmittel für seine wertvollsten Arbeitskräfte, sein Gesinde. (Siehe Begr. 1919 S. 38 und Erklärung des Regierungsvertreters Ber. 1919 S. 8.) Als Härte erscheint es auch, daß von den gewerblichen Arbeitgebern gerade die kleinsten, die Handwerker, die ihre Gesellen noch am eignen Tische beköstigen, in der gleichen Lage wie die Landwirte sind. Der RFM. hat daher bereits unter der Geltung des alten UStG. sich den (damals noch mit der Steuerverwaltung betrauten) Landesregierungen gegenüber damit einverstanden erklärt, wenn dem Gutachten des RFH. nicht gefolgt würde (vgl. auch die Antwort des RFM. auf die kleine Anfrage des Abg. Roesicke Drucks. 1919 Nr. 2105). In den Entw. 1919 wurde als § 2 Nr. 9 eine Vorschrift eingefügt, die die Befreiung der Leistungen an Arbeitnehmer sicherstellen sollte. Die Fassung des Entwurfs befreite

> „Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers an die innerhalb seines Unternehmens tätigen Angestellten als Teil der Vergütung für die geleisteten Dienste, unbeschadet der Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2, wenn es sich um unterhaltsberechtigte Familienangehörige handelt."

Im 12. Ausschuß (Ber. S. 8) war man mit der Tendenz des Entwurfs an sich einverstanden, fürchtete aber, daß die Vorschrift zu Mißbräuchen führen könnte, indem Arbeiter und Angestellte sich ihren Lohn in hochwertigen Waren geben ließen, um mit diesen Handel zu treiben, wie das unter den obwaltenden Zeitverhältnissen vielfach vorkomme. Es wurde daher die jetzige Fassung gewählt. — Der RFM. hat übrigens durch Rundschreiben v. 3. Febr. 1920 (vgl. DStZ. Bd. 7, 1919/20, S. 25) angeordnet, daß nach dieser Vorschrift auch bei der letzten Veranlagung der alten USt. zu verfahren sei.

III. Voraussetzungen der Befreiung sind:

1. Es muß sich um Sachleistungen zur Vergütung für die geleisteten Dienste handeln, d. h. die Sachüberweisung muß einen Teil des vereinbarten Lohnes (Gehalts) darstellen. Wenn ein Unternehmer seinen Arbeitern Gelegenheit gibt, in Verkaufsstellen günstig zu kaufen oder in Kantinen sich zu verpflegen, so sind die Entgelte, die hierfür vereinnahmt werden, umsatzsteuerpflichtig, auch

wenn der Unternehmer die Preise niedrig stellt und bei den Veräußerungen zusetzt. Eine Vergütung liegt nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer nicht zu bezahlen hat. Würde also z. B. ein Arbeitgeber seine Arbeitnehmer unentgeltlich unterbringen, dabei gegen Entgelt besseres Unterkommen für diejenigen, die es wünschen, bereitstellen, so wäre nur das Entgelt umsatzsteuerpflichtig.

2. Nicht alle Sachleistungen sind bevorrechtigt, sondern nur:

a) Beherbergung, wie sie vor allem dem landwirtschaftlichen Gesinde, dem Personal in Gasthäusern und den Gesellen in Handwerksbetrieben gegeben wird;

b) Beköstigung;

c) die üblichen Naturalleistungen. Hierunter fallen z. B. die Besorgung der Wäsche für das Personal in Gasthäusern, die Deputate an Instleute und sonstige landwirtschaftliche Arbeiter, die Kohlendeputate an Bergarbeiter.

Nicht steuerfrei sind sonstige Sachleistungen, wie das (an sich gegen § 115 GewO. verstoßende) sog. Trucksystem, Entlohnung durch Aushändigen von Waren.

3. Empfänger der Sachleistungen müssen, wie sich schon aus 1 ergibt, Arbeitnehmer (Angestellte und Arbeiter), die in der gewerblichen Tätigkeit des Arbeitgebers beschäftigt sind, sein. Nicht hierher gehören also Dienstboten, die nicht im Betriebe tätig sind, sondern im Haushalt, zur persönlichen Bedienung. Schwierigkeiten macht das da, wo ein Dienstbote teilweise im Betrieb und teilweise im Haushalt tätig ist (die „Mamsell", der Kutscher auf dem Lande, das in der Wirtschaft mithelfende Ladenmädchen). Entscheiden muß die hauptsächliche Tätigkeit, die Tätigkeit, für die sich der Arbeitnehmer in erster Linie vermietet hat. Eine teilweise Anrechnung würde dem praktischen Bedürfnis zu stark widersprechen. Über den Begriff der Arbeitnehmer im allgemeinen vgl. auch zu § 1 Nr. 1 B II 2c (S. 148).

4. Die Arbeitnehmer dürfen nicht in einem verwandtschaftlichen Verhältnis zum Arbeitgeber stehen, das sie ihm gegenüber unterhaltsberechtigt macht. Darauf, ob die besonderen Voraussetzungen für einen Unterhaltsanspruch (Bedürftigkeit usw.) gegeben sind, kommt es nicht an. Das Wort unterhaltsberechtigt soll lediglich abstrakt einen bestimmten Verwandtenkreis umschreiben. Unterhaltsberechtigt sind nach BGB. Eheleute untereinander, die Kinder gegenüber den Eltern und Großeltern und umgekehrt, das uneheliche Kind gegenüber der Mutter und den mütterlichen Großeltern und gegenüber dem Erzeuger. Die Worte „unbeschadet der Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2" können nur so ausgelegt werden, daß die Steuerbefreiung bei unterhaltsberechtigten Familienangehörigen stets eintritt, auch wenn Dienstverträge mit dem Vater usw. geschlossen sind (a. A. offenbar Herzfeld S. 29). Der Sohn, der als Knecht bei dem Vater in Stellung ist, gehört also, auch wenn er Lohn bezieht, nicht zu den Arbeitnehmern, die der Vater umsatzsteuerfrei beköstigen kann (unrichtig Abg. Philipp StenBer. 1919 S. 4096 D), dagegen wohl der Bruder, der als Knecht bei seinem älteren Bruder tätig ist, oder die Schwägerin usw.

IV. Das Ergebnis. Die Befreiung nach § 2 Nr. 9 führt in Verbindung mit § 1 Nr. 2 (Eigenverbrauch) dazu, daß z. B. der Landwirt bei der Verwendung seiner Früchte und Produkte, wie folgt, trennen muß:

1. Was er verkauft, ist nach § 1 Nr. 1 mit dem vereinnahmten Preise umsatzsteuerpflichtig.

2. Was er in seinem Betriebe an sein Vieh verfüttert, in seinen Brennereien, Molkereien, Brauereien usw. verwendet, ist umsatzsteuerfrei (erst das veräußerte Endprodukt ist steuerpflichtig); s. oben zu § 1 Nr. 1 V 2a S. 168.

3. Was er selbst, seine Familie und seine nicht in der Landwirtschaft, sondern für die persönliche Bedienung tätigen Dienstboten verzehren, hat er als Eigen-

verbrauch nach § 1 Nr. 2 zu versteuern. Dabei braucht er aber die entnommenen Gegenstände nur mit dem geschätzten Wiederveräußererpreise anzusetzen (§ 8 Abs. 3; vgl. auch § 90 Satz 2 AusfBest.),

4. was er zur Beköstigung seiner Angestellten, Arbeiter, seines Gesindes verbraucht, ist umsatzsteuerfrei.

Der Unterschied zu 3 und 4 führt zu einer Trennung dessen, was für den Familientisch verbraucht wird, da, wo Bauer und Gesinde zusammenessen, wobei noch bei den Knechten und Mägden wieder unterhaltsberechtigte Familienangehörige anders als sonstige — vielleicht auch nahe verwandte — Leute zu behandeln sind (vgl. StenBer. 1919 S. 4096 C). Tatsächlich wird es sich bei solchen Unternehmen nur darum handeln können, zu schätzen. Es sind lediglich die Umsätze zu 1, nach der Buchführung oder durch Schätzung, zu ermitteln; dazu ist dann für den Eigenverbrauch nach der Zahl der Familienmitglieder ein geschätzter Zuschlag zu machen, wie das § 90 Satz 2 AusfBest. ausdrücklich zuläßt. So auch der Regierungsvertreter StenBer. 1919 S. 4099 A.

V. Eine **analoge Anwendung** gestatten die Grundsätze des § 2 Nr. 10 an sich nicht. Verkauft der Arbeitgeber seinem Arbeiter sonst Gegenstände, z. B. Arbeitsgerätschaften, sei es in Anrechnung auf den Lohn oder ohne solche Anrechnung, so ist das Entgelt, sei es noch so gering bemessen, umsatzsteuerpflichtig. Das gilt z. B. für die im Bergbau z. T. übliche entgeltliche Überlassung des Gezähe (Fäustel, Säge, Hauer, Bohrer usw.) an die Bergarbeiter. Es würde auch für die allgemein aus Gründen der Ersparnis und der Sicherheit übliche entgeltliche Überlassung von Sprengmitteln an Bergarbeiter gelten, wenn sich hier nicht der RFM. zu einer besonderen Befreiung aus Billigkeitsgründen (§ 108 Abs. 2 AO.) bereit erklärt hätte.

M. Befreiung bestimmter Umsätze von Genossenschaften. (§ 2 Nr. 11).

I. Wiederholung des Gesetzestextes.

[Von der Besteuerung sind ausgenommen . . .]

11. bei eingetragenen Genossenschaften, die der gemeinschaftlichen Verwertung von Erzeugnissen der Genossen oder dem gemeinschaftlichen Einkauf von Waren ausschließlich für die Genossen dienen, derjenige Teil des Umsatzes, der als Entgelt für Rücklieferung von Rückständen aus der im Betriebe der Genossenschaft erfolgten Verarbeitung der von den Genossen eingelieferten Erzeugnisse oder als Rückvergütung auf den Kaufpreis der von den Genossen bezogenen Waren anzusehen ist.

Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen ist die gleiche Steuerbefreiung durch das Landesfinanzamt auf Antrag Gesellschaften mit beschränkter Haftung zuzugestehen, die

Zwecke der im Abs. 1 bezeichneten Art verfolgen, sofern die Gesellschafter sich in ihrer Eigenschaft als Hersteller oder Verbraucher für die gemeinsame Wahrnehmung der von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung übernommenen Aufgaben im allgemeinen der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaften zu bedienen pflegen. Das gleiche gilt von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter ausschließlich oder doch überwiegend die im Abs. 1 bezeichneten Genossenschaften oder die ihnen gleichgestellten Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind. Der Antrag ist spätestens mit Einlegung des Rechtsmittels gegen eine Veranlagung zu stellen. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts über den Antrag ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.

Fehlt im Entwurf 1918. — Ber. 1918 S. 18 u. 68. — Entw. 1919 § 2 Nr. 9 (in Abs. 1) — Ber. 1919 S. 9, S. 45 — StenogrBer. 1919 (2. Lesung) S. 4094 B. 4099.

II. Entstehungsgeschichte und Grund der Befreiung.

Bei der Beratung des alten wie des neuen Gesetzes haben Bestrebungen bestanden, die Genossenschaften bei der USt. zu begünstigen, entweder durch Befreiung ihrer Umsätze, soweit sie Einkaufsgenossenschaften (Konsumvereine) sind, oder durch Befreiung der Umsätze der Mitglieder an die Genossenschaften, soweit sie Produktions- und Absatzgenossenschaften sind. Man ging davon aus, daß eine Genossenschaft gewissermaßen nur ein Teil der Einzelwirtschaft jedes Mitgliedes sei und betonte die große Bedeutung des Genossenschaftsystems gerade unter den jetzigen wirtschaftlichen Verhältnissen. Vor allem der erstere Wunsch war bei Parteien, die an der Konsumvereinsentwicklung stark interessiert sind, in erster Linie bei den Sozialdemokraten, sehr rege. Die völlige Befreiung fand schließlich nicht die Billigung der Mehrheit, man ging davon aus, daß das Gesetz an den Rechtsvorgang des Umsatzes anknüpft, daß aber dadurch, daß eine Genossenschaft zwischen Käufer und Verkäufer oder Verkäufer und Käufer tritt, rechtlich zwei Umsätze an die Stelle von einem treten und diese Zwischenschaltung bestimmten wirtschaftlichen Interessen entspräche. Erwähnt sei, daß das französ. UStG. (s. Einl. 1. Kap. C S. 26) die Konsumvereine unter bestimmten Voraussetzungen ganz befreit.

Man wünschte aber wenigstens in zwei Hinsichten die Genossenschaften vor rechtlichen Auslegungen zu bewahren, die unter dem WUStG. eine Rolle gespielt hatten. Vgl. im einzelnen zu III und IV.

§ 2 Nr. 11 Abs. 2 ist bei der Ausschußberatung des neuen UStG. (Ber. 1919 S. 9, 45) eingefügt worden, um die Begünstigungen auch G. m. b. H., die häufig die Rechtsform für Konsumvereine bilden, zuzubilligen.

III. Das Vorrecht der Produktions- und Absatzgenossenschaften.

1. Bedeutung und Rechtsgrundlage der Vorschrift. Bei Auslegung des WUStG. war streitig geworden, wie es steuerlich zu beurteilen ist, wenn — auch abgesehen von dem Verhältnis der Genossen zu einer Genossenschaft — A dem B (z. B. seiner Genossenschaft) bestimmte Rohstoffe liefert, B sie verarbeitet und das Produkt der Verarbeitung veräußert, während er die Rückstände dem A zurückgewährt. So liegt es z. B., wenn A dem B Bleche liefert, die B zu bestimmten Waren verarbeitet, während er die abgefallenen Metallspäne dem A zurückgibt oder — im Genossenschaftswesen —, wenn der Landwirt A der Genossenschaft B Getreide, Rüben, Milch, Kartoffeln liefert, die Genossenschaft daraus Mehl, Zucker, Butter, Spiritus herstellt und dem Landwirt Kleie, Rübenschnitzel, Magermilch, Schlempe zur Verwendung in seiner

Wirtschaft zurückliefert. Die Lieferungen des B (der Genossenschaft) sind selbstverständlich umsatzsteuerpflichtig; ebenso die Lieferungen des A an den B zu dem vereinbarten Preis. Wie steht es aber mit der Rückgabe der Abfälle und Rückstände? Da diese bei der Bearbeitung der erworbenen Rohstoffe abfallen, so werden sie unzweifelhaft Eigentum des B (der Genossenschaft) und wenn er sie an den A (den Genossen, den Landwirt) abgibt, so liegt eine Lieferung vor. Es fragt sich nur, ob sie entgeltlich ist. Ist für die Rückgabe ein Entgelt vereinbart, so ist das selbstverständlich zu bejahen. Zu dem gleichen Ergebnis wird man kommen, wenn der zwischen A und B für die Rohstofflieferung ausgemachte Preis sich bei Rückgabe der Abfälle und Rückstände um einen bestimmten Betrag vermindern soll. Dann ist für die Lieferung der Rohstoffe der höhere Preis fest vereinbart und die Preisminderung stellt den Preis der rückgelieferten Abfälle und Rückstände dar: beide Preise werden auch gezahlt und vereinnahmt, die Zahlung erfolgt nur für den Teil, der dem Preisabschlag entspricht, durch Aufrechnung. Wird für die Rücklieferung gar kein Preis vereinbart, vielmehr lediglich der Preis für die Rohstoffe unter Berücksichtigung der ausgemachten Rücklieferung der Abfälle und Rückstände vereinbart, so kann man bei folgerichtiger Anwendung der eben entwickelten Konstruktion dazu kommen, trotzdem die Rücklieferung der Abfälle und Rückstände als entgeltlich zu betrachten, indem man den Gegenwert in dem Betrage erblickt, um den der Preis für die Rohstoffe mit Rücksicht auf die ausgemachte Rücklieferung geringer bemessen worden ist und diesen Betrag durch Schätzung des Wertes der Rückstände ermittelt. RSchA. v. 28. Nov. 1917 (Amtl. Mitt. 1918 S. 41) geht diesen Weg. Bei der Beratung des alten UStG. hat sich der Regierungsvertreter der Auffassung nicht ohne einige Zweifel angeschlossen, aber nicht verkannt, daß „diese juristisch wohl zutreffende Auslegung wirtschaftlich nicht immer erwünscht sein wird" (Ber. 1918 S. 47). Man wird jedenfalls die Konstruktion im letzten Fall wohl als Überkonstruktion bezeichnen können und, wenn ein Entgelt nicht vereinbart ist, besser davon ausgehen, daß der Vertrag eben nicht auf volle Lieferung der Rohstoffe geht, sondern B (die Genossenschaft) sie nur soweit ausnutzen soll, als es für die Herstellung des Produkts nötig ist, während A den Rest nicht mit überlassen will (so auch Herzfeld Leitf. S. 30, der freilich übersieht, daß sich § 2 Nr. 11 auch auf die übrigen Fälle bezieht). — Nichts ändert es übrigens an der Gesamtbeurteilung (wenigstens der Fälle entgeltlicher Rücklieferung), wenn man in den Fällen, in denen B eine Genossenschaft oder sonst eine Gesellschaft ist, die Leistung der Mitglieder nicht als Verkauf, sondern als eine Leistung auf Grund des Gesellschaftsvertrags auffaßt (so thür. OLG. v. 17. Dez. 1919 01/18), denn dann handelt es sich bei der Lieferung der Rohstoffe um Einbringen in eine Gesellschaft, die, wenn sie in Ausfluß einer gewerblichen (landwirtschaftlichen) Tätigkeit erfolgt, ebenfalls eine entgeltliche Lieferung darstellt (das Entgelt sind die eingeräumten Gesellschaftsrechte, die ja auf eine Geldzahlung hinauslaufen), die Rücklieferung ist eine gesellschaftliche Nebenleistung, die, wenn ein Entgelt vereinbart ist, auch wieder die Gesellschaft steuerpflichtig macht.

2. Wie nun auch die Konstruktion richtig sein mag, jedenfalls scheidet § 2 Nr. 11 Abs. 1, wenn B eine Genossenschaft ist, die besondere Steuerpflicht der Rücklieferung aus. Es geschieht das in erster Linie wegen des großen Interesses, das an der Ausnützung der Rückstände und Abfälle in der Landwirtschaft, als Futter- und Düngemittel, besteht und um den Betrieb der Genossenschaft nicht mit lästigen Berechnungen zu erschweren. Die Rechtslage ist folgende:

a) Der Genosse ist mit dem Entgelt, das er von der Genossenschaft für seine Rohstoffe erhält, umsatzsteuerpflichtig. Für ihn kommt irgendeine Kürzung nicht in Betracht. (Unrichtig Weinbach S. 119, der annimmt, daß der Genosse den

Preis, den er etwa für seine Vollmilch bekommt, um den Wert der an ihn zurückgelieferten Magermilch kürzen könnte.)

b) Die Genossenschaft ist mit dem Entgelt umsatzsteuerpflichtig, das sie von Dritten für die Produkte erhält; sie braucht aber nicht das Entgelt zu versteuern, das sie für die Rücklieferung der Abfälle erhält, sei es, daß ein solches Entgelt tatsächlich gezahlt wird, sei es, daß es nur durch Schätzung (s. oben 1) zu ermitteln, nur fingiert ist. Die Ausdrucksweise des Gesetzes ist recht unklar (durch die Verkoppelung mit dem zu IV behandelten Konsumvereinsfall), indem von der Befreiung eines Teils „des Umsatzes" gesprochen wird und man dies auf den einzelnen Umsatz beziehen könnte, während jedes Entgelt für sich doch offenbar voll versteuert wird, und ein Teil der Gesamtentgelte, nämlich die Entgelte für die Rücklieferungen, — wieder voll — steuerfrei bleiben (so Kloß S. 26; die in der 1. A. S. 94 b geäußerte Ansicht, daß die Genossenschaft den Wert der Rücklieferung an den Entgelten, die sie beim Verkauf der Produkte an Dritte vereinnahmt, abziehen können, wird als irrig aufgegeben).

3. Voraussetzungen dieser Vergünstigung sind:

a) Es muß sich um gemeinsame Verwertung der Erzeugnisse handeln, die Verwertung muß, da ja sonst Abfälle und Rückstände nicht in Betracht kommen, in einer Verarbeitung oder Bearbeitung bestehen. Die Fälle der Landwirtschaft wurden schon erwähnt. Im Weinbau kommt Lieferung der Trauben mit Rückgabe der Trester in Betracht. Für das Handwerk hat die Vorschrift wohl weniger Bedeutung. Bei Fleischergenossenschaften kommt die gemeinsame Schlachtung unter Rückgabe der Häute, Hörner und Klauen vor.

b) Die Verwertung darf nur für Mitglieder erfolgen. Die Befreiung fällt also weg, wenn die Genossenschaft auch für Nichtmitglieder arbeitet und damit am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt. Die Befreiung besteht dann nicht nur für die Verhältnisse zwischen der Genossenschaft und dem Dritten nicht, sondern sie fällt auch für die Rücklieferungen an Genossen weg. Das kann übrigens dann zu Härten führen, wenn die Zulassung auch andrer als der Mitglieder auf dem Zwang der Kriegswirtschaft beruht, wie es bei Molkereigenossenschaften vielfach der Fall ist; unter Umständen könnte hier auf dem Wege des § 108 AO. geholfen werden. Für die Beurteilung, ob die Genossenschaft sich auf ihre Mitglieder beschränkt, kommt es nicht bloß auf die Satzung (die diese Beschränkung unter allen Umständen vorsehen muß) an, sondern auch auf die tatsächliche Geschäftsgebarung (vgl. für den ähnlichen Fall der Tarif-Nr. 1 A c 1 RStG.: RSchA. v. 11. Febr. 1914, Amtl. Mitt. S. 62).

c) Es muß sich um Rückstände handeln. Die Vorschrift ist also nicht anwendbar, wenn die Produkte selbst den Genossen zurückgeliefert werden. In solchen Fällen wird wohl lediglich eine Werkleistung der Genossenschaft vorliegen. So liegt es z. B. auch, wenn verschiedene Buchdrucker eine Genossenschaft gründen, an die sie ihr Altpapier geben und von der sie neues Papier zurückerhalten.

d) Die Verwertung muß durch eine eingetragene Genossenschaft i. S. des Ges. über die Erwerb- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 1. Mai 1889/20. Mai 1898 (RGBl. 1898 S. 810) erfolgen. Diejenigen Genossenschaften, die nach älteren Landesgenossenschaftsgesetzen Rechtsfähigkeit erlangt haben, werden den eingetragenen Genossenschaften gleichzustellen sein. Das gleiche gilt aber nicht — auch wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse ganz dieselben sind — von sog. freien (nicht rechtsfähigen) Genossenschaften und Vereinen, auch nicht von G. m. b. H., Aktiengesellschaften (z. B. Zuckerfabriken der Rübenbauern in Aktiengesellschaftsform). Die Beschränkung auf die Genossenschaftsform ist erfolgt, um nicht die Befreiung auch auf kapitalistische Unternehmungen auszudehnen (vgl. StenBer. 1919 S. 4097 B einerseits, 4098 B, 4099 A andererseits). Vor allem eine Aus-

dehnung der Befreiung auf Aktiengesellschaften wurde abgelehnt, weil der Gesellschaftsanteil durch die Form der Aktie zu beweglich gestaltet sei (was freilich durch vinkulierte Namensaktien ausgeglichen werden könnte).

4. Nur bei der **G. m. b. H.** soll unter bestimmten Voraussetzungen eine Gleichstellung mit der eingetragenen Genossenschaft erfolgen. Es sind zwei Fälle möglich:

a) Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung tritt an die Stelle der Genossenschaft unter den Voraussetzungen, daß

α) die gleichen Zwecke, also gemeinsame Verwertung und Rückgabe der Rückstände, verfolgt werden;

β) sie nur aus Gesellschaftern besteht, die sich in ihrer Eigenschaft als Hersteller (besser Erzeuger) für die gemeinsame Verwertung der hergestellten (erzeugten) Gegenstände im allgemeinen genossenschaftlich zu organisieren pflegen. Wie ein Vergleich der verschiedenen Fassungen dieser Vorschrift in den Verhandlungen (Ber. 1919 S. 9 und Gesetzestext) zeigt, wollte man darauf abstellen, daß es sich nicht um eine Ausdehnung des Vorrechts auf kapitalistische Unternehmen handeln soll, sondern daß man auf die Interessen der Kreise allein abstellen wollte, für die der Genossenschaftsgedanke aufgenommen und ausgebaut worden ist: Handwerker, Landwirte (und bei Konsumenten). Die Gesellschafter müssen hier ganz den Genossen entsprechen. Es müssen also die Lieferer der Rohstoffe alle Gesellschafter sein, und niemand anders darf außer ihnen Gesellschafter sein: vielfach wird diese Voraussetzung bei einer G. m. b. H. fehlen, indem die Gemeinde oder sonstige Vereinigungen, die nichts erwerben wollen, beteiligt sind;

γ) die Gesellschaft einen Antrag stellt, und zwar spätestens bei Einlegung des Rechtsmittels gegen die Veranlagung (das dann bis zur Entscheidung über den Antrag auszusetzen sein wird);

δ) das LFA. die Gleichstellung ausspricht. Hierbei handelt es sich um eine „Anerkennung“ i. S. von § 78 AO. Über das Verfahren, die Rechtsmittel, die Zurücknahme vgl. die Erläuterung zu dem ähnlichen Fall in § 3 Nr. 3 (S. 298). Die in § 2 Nr. 11 Abs. 2 erwähnten besonderen Bestimmungen des RFM. sind bisher nicht ergangen, offenbar weil zunächst Erfahrungen an der Hand der einzelnen Anträge gesammelt werden sollen. Der Erlaß der Bestimmungen ist selbstverständlich keine Voraussetzung der Anerkennung, vielmehr handelt es sich nur um eine Delegation, die den RFM. zum Erlaß von Bestimmungen (die dann im Rahmen der Delegation auch für die Gerichte bindende Kraft haben) ermächtigt; macht er von der Ermächtigung keinen Gebrauch, so gilt nur das Gesetz, und bei der Entscheidung sind seine Beweggründe die Richtschnur.

b) Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine sog. Zentrale, d. h. ihre Mitglieder sind wieder Genossenschaften oder nach a gleichgestellte Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Gesellschafter brauchen hier aber nicht ausschließlich aus den Genossenschaften usw. zu bestehen, diese müssen nur überwiegen. Es ist also unschädlich, wenn als Mitgründer der Zentrale etwa eine Gewerkschaft, eine Einzelpersönlichkeit, ein Geldgeber (Bank, Zentralgenossenschaftskasse) auftritt. Der Fall hat erheblich praktische Bedeutung wohl nur für die Parallelvorschrift für Konsumvereine zu IV 4. Für die Zwecke, die hier behandelt sind (gemeinsame Verwertung), wäre etwa denkbar, daß zunächst Genossenschaften bei kleinen Produzenten etwa Getreide oder Rüben sammeln und nun ihrerseits sich zu einer G. m. b. H. vereinigen, um die Verwertung durch diese vornehmen zu lassen.

IV. Das Vorrecht der Einkaufs- (Konsum-) Genossenschaften.

1. Bedeutung und Rechtsgrundlage der Vorschrift.

Bei Auslegung des WUStG. war davon ausgegangen worden, daß die Einkaufsgenossenschaft umsatzsteuerpflichtig sei mit den Entgelten, die von den Genossen zunächst für die entnommenen Waren gezahlt werden. Die Verminderung der Einnahmen durch spätere Rückzahlungen an die Genossen am Schlusse des Geschäftsjahres wurde nicht als Verminderung der einzelnen Entgelte angesehen, weil es sich bei dieser Verteilung, wenn sie auch nicht nach Maßgabe der Genossenschaftsanteile, sondern der entnommenen Waren erfolgte, um eine Ausschüttung des Reingewinns handle. Diesen Standpunkt hat für diesen sog. Warenrabatt für das Gewerbesteuerrecht bereits das pr. OVG. (vgl. v. 28. Sept. 1912 i. St. Bd. 16 S. 274; vgl. aber auch OVG. v. 29. Jan. 1918, PrVerwBl. Bd. 39 S. 341) eingenommen; die gleiche Auslegung hatte für das WUStG. das RSchA. v. 7. Juni 1917 (Amtl. Mitt. S. 155) übernommen. Wirtschaftlich ist diese Auslegung bedenklich, da der Warenrabatt im Grunde auf das gleiche herauskommt, wie wenn sich ein Geschäft seinen Kunden gegenüber, ohne daß ein gesellschaftliches Verhältnis vorliegt, zu Minderungen der zunächst vereinbarten Kaufpreise nach Lage der Überschüsse verpflichtet. Auch kann, wie Herzfeld Leitf. S. 30 zutreffend hervorhebt, die Genossenschaft oder Gesellschaft das Ergebnis der Steuerfreiheit erreichen, wenn sie die Rückzahlung nicht in der Form der Gewinnausschüttung vornimmt, sondern zunächst die Bezahlung als Vorschüsse annimmt und die endgültige Festsetzung der Preise bis zum Schluß des Geschäftsjahres und Vorliegen des Abschlusses aussetzt. Jedenfalls will § 2 Nr. 11 allgemein, auch unabhängig von dieser Möglichkeit, die Befreiung des Teiles der Entgelte, der als Warenrabatt zurückgezahlt wird, sichern, um so die Konsumvereine nicht vor anderen Rabatte gebenden Geschäften zu benachteiligen.

Die Vorschrift hat aber nicht bloß für Konsumvereine Wichtigkeit, sondern auch für andere Einkaufsgenossenschaften, z. B. die der Handwerker, die gemeinsam Rohstoffe und Halberzeugnisse kaufen, elektrischen Strom beziehen, der Landwirte, die gemeinsam Düngemittel, Saatgut, Vieh einkaufen usw.

2. Die **Rechtslage** ist danach die folgende:

a) Diejenigen, die an die Genossenschaft verkaufen, sind selbstverständlich mit den Entgelten, die diese ihnen zahlt, voll steuerpflichtig (es sei denn, daß der Veräußerer eine Zentrale i. S. von III 4 b ist und daher auch etwaiger Warenrabatt, wie zu 1 dargelegt ist, frei bleibt).

b) Die Genossenschaft, die an die Genossen verkauft, hat die Entgelte, die die Genossen für die entnommene Ware zahlen, zu versteuern, kann aber von dem Gesamtbetrage, den sie am Schluß des Kalenderjahres angibt, den Betrag abziehen, den sie in diesem selben Kalenderjahr an Warenrabatt den Genossen herausgezahlt hat. Die Abstellung auf das Kalenderjahr ermöglicht allein die Durchführung, wenn auch auf diese Weise Beträge herausgezahlt werden, die vielleicht nicht in dem betreffenden Steuerabschnitt, sondern im früheren vereinnahmt worden sind: angenommen, die Genossenschaft hat im Kalenderjahr 1920 für 100 000 M. umgesetzt, nach dem Geschäftsabschluß für 1920, der vielleicht im März 1921 vorliegt, zahlt sie auf 100 M. 5 M., insgesamt also 5000 M. zurück, dann können diese 5000 M. von den 100 000 M. nicht mehr abgezogen werden, denn die Steuer richtet sich lediglich nach den 1920 vereinnahmten Entgelten, die bereits im Januar 1921 zu deklarieren waren; die 5000 M. sind vielmehr bei Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr 1921, in dem vielleicht für 120 000 M. umgesetzt war, von diesem Betrage abzusetzen. Das ergibt sich aus dem Grundsatz des § 36 (s. diesen).

3. Voraussetzungen der Befreiung sind:

a) gemeinsamer Einkauf der Waren. Ob sie unverändert (wie Konsumverein) oder verändert (der Konsumverein hat eine eigene Brotfabrik, gibt also nicht das gekaufte Mehl, sondern Brot an die Genossen weiter) den Genossen verkauft werden, ist belanglos. Das gleiche gilt nicht etwa auch für Absatzgenossenschaften, die die Waren der Genossen, ähnlich wie im Syndikat, verkaufen und bezahlen und am Jahresschluß den Überschuß nach Maßgabe der Lieferungen der Genossen verteilen (vgl. darüber unten zu § 5);

b) der Ein- und Verkauf erfolgt nur für und an die Genossen („ausschließlich"). Vgl. oben III 3 b;

c) es handelt sich um Rückzahlungen nach Maßgabe der von den Genossen für entnommene Ware bezahlten Beträge. Nicht abgesetzt werden kann der nach den Einlagen der Genossen verteilte Gewinn;

d) der Ein- und Verkauf erfolgt durch eine eingetragene Genossenschaft. Vgl. darüber oben III 3 d. Der Ausschluß kapitalistischer Gesellschaftsformen war hier besonders wichtig, um nicht den Einkaufssyndikaten der Industrie oder den Bezugsvereinigungen der Waren- und Kaufhäuser, die selten sich der Genossenschaftsform bedienen werden (wegen der besonderen Geschäftsaufsicht und der sonstigen Schwerfälligkeit der Gesellschaftsform), die gleichen Vorteile zuzuwenden: tun sie es doch, so haben sie selbstverständlich das gleiche Vorrecht.

4. Es gilt aber auch hier die Möglichkeit der Gleichstellung der G. m. b. H. durch Anerkennung des LFA. Vgl. dazu oben zu III 4 (an die Stelle der „Verwertung" tritt der „Einkauf"). Eine besondere Rolle spielen bei den Einkaufsgenossenschaften die sog. Zentralen (z. B. die Großeinkaufsgesellschaft deutscher Konsumvereine). Kommen sie in Betracht, so kann das Vorrecht zweimal für die gleiche Ware eintreten: einmal für den Warenrabatt, den die Zentrale der Mitgliedsgenossenschaft (oder gleichgestellten G. m. b. H.) gibt und dann für den Warenrabatt, den diese ihren Genossen (oder Gesellschaftern) gibt.

V. Die Stellung der Genossenschaften, abgesehen von den Vorrechten zu III und IV.

Wie sich aus der Entstehungsgeschichte (zu II) ergibt, bestand im übrigen nicht die Absicht, die Genossenschaften zu befreien. Daß insbes. eine Befreiung nicht aus dem Fehlen der sog. objektiven Selbständigkeit hergeleitet werden kann, wurde schon zu § 1 B II 3 S. 156 betont. Daß eine Genossenschaft nur für ihre Mitglieder tätig ist, also am allgemeinen Wirtschaftsleben nicht teilnimmt, steht dem Begriffe der gewerblichen Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts nicht entgegen (s. oben zu § 1 B III 3 S. 161). Eine allgemeine Anerkennung der Genossenschaften als gemeinnützig kann auch bei voller Würdigung der volkswirtschaftlichen und sozialen Bedeutung des Genossenschaftswesens (vgl. darüber den Überblick von Crüger Deutsche Wirtschafts-Zeitung Bd. 10, 1920, S. 235) schon mit Rücksicht auf den Wortlaut des § 3 Nr. 3 nicht in Betracht kommen. (Wegen etwaiger Einzelanerkennungen s. dort.) Es sei noch auf folgende für die Genossenschaften besonders wichtige Vorschriften hingewiesen:

1. Eine Genossenschaft — Ein- wie Verkaufsgenossenschaft — kann nach § 7 (s. diesen) frei sein, wenn sie z. B. den eingekauften Dünger unmittelbar an den Genossen (Landwirt) vom Düngerhändler gehen läßt, also den unmittelbaren Besitz nicht ergreift und nicht überträgt. Diese Befreiung kommt selbstverständlich nicht für Produktionsgenossenschaften in Betracht, die die erzeugte Ware vertreiben.

2. Wegen der Ermittlung des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts (abgesehen von den Fragen der Warenrabatte und der Rücklieferungen von Rückständen) vgl. zu § 8.

3. Kreditgenossenschaften sind im wesentlichen umsatzsteuerfrei. Vgl. oben zu § 2 Nr. 2 C VI (s. S. 248).

Persönliche Steuerbefreiungen.

§ 3.

Von der Steuer sind befreit:

1. **Reich und Länder wegen des Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs, sowie Beförderungsunternehmungen wegen der auf Gesetz beruhenden Leistungen für diesen Verkehr;**
2. **Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände wegen der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke;**
3. **Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind, soweit es sich um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, bei denen die Entgelte hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen vereinnahmten Entgelten zurückbleiben. Ob ein Unternehmen als gemeinnützig oder wohltätig im Sinne dieser Vorschrift anzuerkennen ist, bestimmt das Landesfinanzamt im Benehmen mit der zuständigen Landesbehörde. Der Reichsminister der Finanzen muß mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen über die Voraussetzungen dieser Anerkennung erlassen. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.**

Vermerk: Der Gesetzestext ist bei den einzelnen Nummern des § 3 vor den Erläuterungen wiederholt. Dort sind auch die Materialien und die AusfBest. in einer kurzen Inhaltsangabe angefügt.

Es ist behandelt:

A. Vorbemerkung zu § 3.

I. Über den Unterschied zwischen den sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen vgl. die Vorbemerkung zu § 2 (S. 218). Die persönlichen Steuerbefreiungen des § 3 lassen sich sämtlich auch als sachliche betrachten. In keinem Falle wird ein subjektives Steuerprivileg einer bestimmten Persönlichkeit für alle ihre Leistungen gegeben, vielmehr ist stets lediglich auf bestimmte Leistungen abgestellt. Lieferungen von Gas, Elektrizität usw., Leistungen des Postverkehrs usw. sind befreit. Vor allem gibt auch § 3 Nr. 3 keine volle subjektive Befreiung, beschränkt sich vielmehr auf die Befreiung derjenigen Leistungen eines Unternehmens, die als solche gemeinnützig und wohltätig sind (s. unten D IV S. 291).

Das alte UStG. 1918 kannte in seinem § 3 Nr. 3 eine subjektive Befreiung bei Zwergunternehmen (bei Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von nicht mehr als 3000 M.; vgl. dazu Gutachten des RFH. 2. S. v. 4. April

1919 Bd. 2 S. 122, Amtl. Mitt. S. 190). Die Befreiung ist aber in das neue UStG. 1919 nicht wieder aufgenommen worden. Mit Recht. Denn nicht der Unternehmer ist ja der Steuerträger, sondern der Verbraucher, und von seinem Standpunkt aus ist Größe und Art des Unternehmens, von dem er kauft, gleichgültig. (Vgl. Einl. Kap. 2 S. 35.) Nur in der Steuerbefreiung des § 1 AusfBest. für die ohne fremde Arbeitskräfte für bestimmte Verleger tätigen Hausgewerbetreibenden kann man einen Rest dieser früheren allgemeinen Befreiung der Zwergunternehmen erblicken, der freilich seine Begründung lediglich in der wirtschaftlichen Abhängigkeit solcher kleiner in Wirklichkeit selbständiger Hausgewerbetreibender hat; vgl. über diese Befreiung (Text des § 1 und 2 AusfBest. und Erläuterung) zu § 1 Nr. 1 B II c δ S. 152 f.

II. Völlig fremd ist dem Gesetz eine Befreiung mit Rücksicht auf den Empfänger, den Leistungsberechtigten. Da der Leistungsberechtigte nicht unmittelbar steuerpflichtig ist, kann auf seine Person auch bei Besteuerung des Lieferers keine Rücksicht genommen werden. Die Steuerpflicht des Lieferers ist daher auch gegeben, wenn der Erwerber eine exterritoriale Persönlichkeit ist. Der fremde Gesandte, der in Deutschland kauft, kann nicht für sich in Anspruch nehmen, daß von dem Preise die Umsatz- und Luxussteuer gekürzt werde. Gänzlich abwegig wäre, zur Begründung eines solchen Anspruchs etwa auszuführen, daß die Lieferung in die Gesandtschaft und damit ins Ausland geschehe. Das Haus des Gesandten ist Inland, wie jedes andere, es steht nur wegen der Ausübung von Staatshoheitsrechten unter bestimmten Ausnahmeregeln, die aus der persönlichen Exterritorialität des Bewohners sich ergeben. Die Umsatz- und Luxussteuern sind im übrigen keine direkten Steuern, von denen exterritoriale Personen, vielfach auch Konsuln, befreit sind, sondern schließen sich an Verkehrsakte an, gehören also zu den indirekten Steuern. Das gilt, wie gesagt, auch von der Luxussteuer. Wenn die Mitglieder der feindlichen Besatzungstruppen und der feindlichen Kommissionen für sich und sogar für ihre Familienangehörigen in den besetzten Gebieten Befreiung von der Luxussteuer, deren Kürzung von den Preisen beim Einkauf in Anspruch genommen haben, so verstößt das gegen das Rheinlandsabkommen v. 28. Juni 1920 (RGBl. S. 1337), in dessen Art. 9 nur Befreiung von direkten Steuern (direct taxes or duties) zugestanden ist, und es liegt offenbar eine (nach Klärung der Verhältnisse allerdings nicht mehr angängige) Verwechslung mit den sonst in der Finanzgeschichte üblichen Luxussteuern vor, die als direkte Aufwandsteuern auf den Besitz (von Equipagen, Pferden usw.) aufbauten, während es sich bei der deutschen (und auch bei der französischen) Luxussteuer um eine Verkehrs- und Verbrauchssteuer (s. oben Einl. 2. Kap. I 3 S. 35 f.) handelt. Die früher allgemein in Anspruch genommene Befreiung wird zur Zeit von den Besatzungstruppen und Kommissionsmitgliedern nur noch für die Kleinhandelsluxussteuer des § 21 und auch da nicht mehr für die Familienangehörigen beansprucht. Vgl. darüber weiteres in den Erlassen vom 29. Oktober 1919 III 14603 und 18. Juni 1920 III U 4941, sowie unten zu § 15 und § 21.

Die Rücksichtnahme auf die Person des Empfängers fehlt im übrigen bei der allgemeinen USt. ganz und tritt bei der Luxussteuer lediglich in den Vergütungsverfahren der §§ 20 und 24, in dem System der Wiederveräußerungsbescheinigungen des § 22 und in den wenigen Fällen des durch die AusfBest. eingeführten Bezugscheinverfahrens (§ 50 II Nr. 3, § 54 I 2, § 56 IV und V, dazu einige Ausdehnungen durch Erlasse; vgl. darüber Näheres zu § 15) ein. Die Luxussteuerbefreiung beim Verkauf an bestimmte Personen findet sich sonst nur allgemein beim Verkauf von Waffen und Ausrüstungsgegenständen an die Wehrmacht und Polizeiverwaltungen (§ 51 Nr. 6), von Broschen des Roten Kreuzes an dessen

Organisationen (Erl. v. 13. April 1920 III U 2051) und von Gedenkmünzen und Gedenkblättern für Hinterbliebene an die Heeresverwaltung (Erl. v. 9. Juli 1920 III U, 5292). Über alle diese (die allgemeine USt. nicht mit umfassenden) Befreiungen vgl. zu § 15.

III. § 3 enthält nicht alle persönlichen Steuerbefreiungen (in dem zu I umschriebenen Sinne). Vielmehr finden sich in den **AusfBest. §§ 1—10** nicht bloß Erläuterungen zu § 3, sondern auch weitere Befreiungen. Einige davon sind bereits behandelt worden:

AusfBest. §§ 1 und 2 (Hausgewerbetreibende) vgl. zu § 1 Nr. 1 B II 2c S. 152

AusfBest. §§ 3—5 (Vorträge, Vorlesungen) vgl. zu § 1 Nr. 1 B V 2 c S. 179.

Die übrigen sind im folgenden mit behandelt, und zwar zu § 3 Nr. 1 der (erläuternde) § 6 AusfBest., bei § 3 Nr. 2 die (neue Befreiungen enthaltenden) §§ 7 und 8 Abs. 2, sowie § 9 und der (erläuternde) § 8 Abs. 1, zu § 3 Nr. 3 der (erläuternde) § 10 AusfBest.

IV. § 3 Nr. 1 und 2 des Ges. und die §§ 6—9 AusfBest. enthalten Befreiungen für öffentlich-rechtliche Körperschaften. Wie bereits zu § 1 (Nr. 1 B V 2 g S. 181) eingehend dargelegt ist, sind die öffentlich-rechtlichen Körperschaften stets frei bei Leistungen, die sich als Ausfluß der öffentlichen Gewalt darstellen. Es handelt sich also bei § 3 Nr. 1 und 2 um Verwaltungszweige, die an sich nicht dem Begriffe des Staates und seiner Gliedverbände wesentlich sind, sondern als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind, die aus Zweckmäßigkeitsgründen oder aus wirtschaftspolitischen Erwägungen freiwillig in eigene Verwaltung übernommen worden sind. Von diesen Tätigkeiten ist bereits in § 3 Nr. 2 AusfBest. in Verbindung mit § 4 AusfBest. die Veranstaltung von Vorträgen usw. befreit, wenn die dabei vereinnahmten Entgelte vorwiegend die Selbstkosten zu decken bestimmt sind. Im folgenden treten weitere hinzu. Bemerkt sei, daß auch Monopolbetriebe des Reiches oder des Staates umsatzsteuerpflichtig sind, so vor allem das Branntweinmonopol. (Anders Frankreich, vgl. Instruktion vom 29. August 1920 Journal off. vom 3. Sept. 1920 zu II, 2.)

B. Die Befreiung des Postverkehrs (§ 3 Nr. 1).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes des § 3 Nr. 1.

[Von der Steuer sind befreit:]

1. Reich und Länder wegen des Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs, sowie Beförderungsunternehmungen wegen der auf Gesetz beruhenden Leistungen für diesen Verkehr;

Entw. 1918 § 3 Nr. 1. — Begr. 1918 S. 32. — Ber. 1918 S. 19/20. — Entw. 1919 § 3 Nr. 1 (unverändert).

II. Zu § 3 Nr. 1 bestimmt **§ 6 AusfBest.:**

§ 6. (1) Die Befreiung des Reichs (und der Länder) wegen des öffentlichen Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs bezieht sich auf diejenigen Leistungen der betreffenden Verwaltungen, die innerhalb des bezeichneten Aufgabenkreises gelegen sind. Haben diese Ver-

waltungen noch andere Aufgaben übernommen, so sind sie insoweit umsatzsteuerpflichtig; das gilt z. B. von der Anlage von Privatfernsprechleitungen (Haustelephon), der Übernahme von Installationsarbeiten und dem Verkauf von Fernsprechapparaten für solche Leitungen; ferner für den Betrieb der Reichsdruckerei.

(2) Beförderungsunternehmungen sind nur wegen derjenigen Leistungen befreit, die sie zugunsten der Post auf Grund gesetzlicher Vorschriften auszuführen haben. Das gilt von der Gestellung und Überlassung von Eisenbahnwagen, Eisenbahnabteilen und Eisenbahnplätzen sowie von Räumlichkeiten innerhalb der Bahnhofgebäude für die Post. Posthalter, die Fuhrwerke für die Post zu stellen haben, sind umsatzsteuerpflichtig.

III. Entstehung und Befreiungsgrund.

Das WUStG. 1916 konnte sich damit begnügen, die Lieferung von amtlichen Wertzeichen zu befreien (Tarif Nr. 10 Zus. 2 Satz 3 und Ausl.Grunds. I Nr. 5 — dabei war dann allerdings der Formularverkauf der Post stempelpflichtig), weil Leistungen nicht unter das Gesetz fielen. Für das UStG. (das alte wie das neue) genügte diese auch hier wiederholte Befreiung (s. oben zu § 2 Nr. 2) nicht mehr, wenn man die Post freistellen wollte, weil ja nunmehr auch Leistungen (die Beförderung und Bestellung der Postsachen und Personen) unter das Gesetz fielen; die sachliche Befreiung der Beförderung in § 2 Nr. 5 half — abgesehen von dem Betrieb planmäßiger Autolinien durch die Post — nicht, weil ja der Postverkehr nach § 1 Abs. 3 VStG. (s. oben zu § 2 Nr. 5 F IV 4 S. 258) nicht als Beförderung i. S. des VStG. gilt. So mußte eine persönliche Befreiung hinzugefügt werden.

Der Grund für diese — die Allgemeinheit der USt. durchbrechende — Befreiung liegt nicht darin, daß die Einnahmen der Post dem Reich zufließen und daher eine Besteuerung auf Belastungen und Gutschriften innerhalb eines Unternehmens hinauslaufen würde: auch die Betriebe des Reichs sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Vielmehr handelt es sich bei der Post um einen Betrieb, der nach seiner geschichtlichen Entwicklung immer auf der Grenze der öffentlichen Verwaltung und der Erwerbsunternehmung gestanden hat und bei dem zudem an der Gemeinnützigkeit seiner Leistungen kein Zweifel bestehen kann. Auch unterlag die Post 1918 noch einer besonderen Belastung (Ges. v. 26. Juli 1918 RGBl. S. 975): diese Postabgabe ist allerdings durch Ges. v. 8. Sept. 1918 (RGBl. S. 1519, 1522) durch Tariferhöhungen ersetzt worden.

Wegen der Befreiung der zugunsten der Post stattfindenden Beförderungen vgl. unten zu VI S. 281.

IV. Subjekt der Steuerbefreiung sind das Reich und die Länder mit denjenigen stationes fisci, die Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehr verwalten. Nachdem die eigenen Postverwaltungen der Länder (Bayern, Württemberg) inzwischen gemäß Art. 88 der neuen RV. (noch vor dem in Art. 170 bestimmten Zeitpunkt) auf das Reich übergegangen sind, kommt nur noch das Reich in Betracht.

V. Der sachliche Umfang der Befreiung.

1. § 3 Nr. 1 des Ges. wird durch § 6 AusfBest. (s. oben II) näher erläutert. Da für diese Erläuterung eine besondere Delegation fehlt (§ 45 ermächtigt nur zu Verwaltungsanordnungen), so ist § 6 zwar für die Finanzverwaltungsbehörden bindend, nicht aber für die Finanzgerichte; gegen die Rechtsgültigkeit des § 6 dürften aber Bedenken nicht bestehen.

2. Befreit ist der **öffentliche** Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehr; hierher gehören die Leistungen, die sich aus der Aufgabe dieser Verwaltungen ergeben, also Verkäufe von Postwertzeichen (schon durch § 2 Nr. 2 befreit),

von Formularen, Erhebung von Gebühren aller Art, Anlage und Überlassung von Fernsprechleitungen, der Postscheckverkehr (der wegen der Gebühren nicht schon durch § 2 Nr. 2 befreit sein würde). Zum Telegraphen- und Fernsprechverkehr gehört auch die drahtlose Telegraphie.

3. Nicht befreit sind sonstige Leistungen, die von den Postverwaltungen außerhalb ihrer öffentlichen Verkehrsaufgaben erfüllt werden, also Verkäufe von Altmaterialien, von gebrauchten oder nicht mehr gültigen Postwertzeichen (als Altmaterial oder als Sammelgegenstand: in letzterem Fall ist die Post luxussteuerpflichtig; vgl. oben zu § 2 Nr. 2 C S. 246 f.). Ferner die Anlage solcher Fernsprechleitungen, die nicht mit dem öffentlichen Fernsprechnetz zusammenhängen: unter dem Haustelephon i. S. des § 6 AusfBest. Abs. 1 Satz 2 (vgl. auch RFM. v. 20. März 1920, RStBl. S. 246 zu 1) kann nicht eine Anlage verstanden werden, die durch eine Zentrale mit dem öffentlichen Fernsprecher verbunden ist, denn eine solche ist Teil des öffentlichen Fernsprechverkehrs, gemeint ist vielmehr der Fall, daß die Fernsprechverwaltung lediglich als Unternehmer auftritt, um auf Bestellung eine Anlage anzulegen, die nur bestimmte Räume oder Gebäude eines Betriebes, eines Besitzes miteinander verbindet, ohne daß von jedem Anschluß eine Verbindung mit dem öffentlichen Fernsprechnetz möglich wäre; lediglich für solche Anlagen kommt auch die Steuerpflicht des Verkaufs von Apparaten in Betracht.

Nicht befreit ist ferner der Verkauf des Reichskursbuchs durch die Postverwaltung und die Leistungen der unter dem Reichspostministerium stehenden Reichsdruckerei. (Wegen der Übernahme von Druckaufträgen durch diese für Reichsbehörden einerseits und Reichsbetriebe andererseits vgl. zu § 1 Nr. 2 D V 2 S. 208.)

Nicht befreit sind Leistungen, die sich aus der Nutzung der Postgrundstücke und Postgebäude ergeben, wie z. B. die Vermietung von Flächen für Reklame (vgl. § 25 Abs. 1 Nr. 1).

4. Zweifelhaft sein kann, ob Verkäufe von Postsachen (die unanbringlich, dem Verderben ausgesetzt sind) unter die Befreiung fallen. M. E. ist das für freihändige Verkäufe zu bejahen, weil der Verkauf unmittelbar sich aus der Aufgabe des öffentlichen Postverkehrs ergibt. Anders ist es, wenn die Verkäufe die Form der Versteigerung haben, dann kommt es auf den Auftraggeber und seine Zwecke nicht an, sondern nur auf die besondere Form der Lieferung (vgl. zu § 1 Nr. 3 E IV 2 S. 212; RFM. v. 20. März 1920, RStBl. S. 246 zu 2). Bei Verkäufen von Fundsachen, auch bei freihändigen, ist die Steuerpflicht anzunehmen, da diese Leistungen sich nicht aus der öffentlichen Aufgabe der Post ergeben.

VI. Die Befreiung der für den Postverkehr tätigen Beförderungsunternehmen.

1. Die Befreiung bezog sich nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 1 des alten UStG. 1918 auf Beförderungsunternehmungen wegen Leistungen für den Postverkehr. Nach der Begr. 1918 S. 32 scheint die Auffassung bestanden zu haben, daß es sich dabei (weil ganze Beförderungsmittel gestellt, nicht einzelne Güter befördert werden) nicht um eine Beförderung i. S. des VStG. handle und daher die Befreiung nach § 2 Nr. 5 nicht ausreiche, man wollte aber die Beförderung von Postwagen durch die Eisenbahn und ähnliche Leistungen befreien, damit nicht unnötige Verrechnungen erforderlich werden (weil ja im übrigen die Eisenbahn befreit ist) und nicht eine durch Überwälzung eintretende Verteuerung des Postverkehrs entsteht. Zwischen dem RFM. (RSchA.) und der Postverwaltung ist dann streitig gewesen, ob sich diese Befreiung auch auf die Leistungen der Posthaltereien bezieht. Der RFM. (v. 15. Sept. 1919, Amtl. Mitt. S. 359) hat

sich, der im Haushaltausschuß bei Beratung des alten UStG. (Ber. 1918 S. 19) geäußerten Auffassung entsprechend, für die Beschränkung auf diejenigen Leistungen ausgesprochen, die die Postverwaltung ihrem ganzen Aufbau und ihrem Wirkungskreis nach selbst nicht ausführen kann, bei denen sie sich bestehender Beförderungsunternehmen bedient. Der RFH. 2. S. ist dem in 2 Urteilen v. 17. März 1920 (RStBl. S. 275) nicht gefolgt, sondern hat die Befreiung für alle Leistungen anerkannt, die an sich die Postverwaltung dem Publikum gegenüber vorzunehmen hat, zu deren Bewirkung sie sich aber fremder Kräfte bedient, und hat sowohl die Leistungen der Posthaltereien an die Postverwaltung wie diejenigen von Gesellschaften zur Weitergabe von Depeschen durch drahtlose Telegraphie für steuerfrei erklärt.

2. Dieser Rechtszustand ist mit dem 1. Jan. 1920 beseitigt. Von jetzt an sind nur solche Leistungen der Beförderungsanstalten für den Postverkehr frei, die auf Gesetz (als solches gilt jede Rechtsnorm, auch Verordnungen aus früherer Zeit) beruhen. Hierher gehören:

a) Die Verpflichtung der Eisenbahn nach dem Eisenbahngeſ. v. 20. Dez. 1875 nebst Vollzugsbestimmungen, einen Postwagen unentgeltlich, einen weiteren entgeltlich zu befördern, ein Eisenbahnabteil zu vermieten, Teile der Eisenbahngebäude zur Verfügung zu stellen. Nicht hierher gehören Reparaturen an Postwagen, die die Eisenbahnverwaltung für die Post ausführt (diese Werkleistungen müssen auch für die Geltungsdauer des alten UStG. 1918, da sie keine „Beförderungen" sind, für steuerpflichtig gelten).

b) Die Verpflichtung ähnlicher Art der Kleinbahnen, z. B. nach § 42 des pr. Kleinbahngeſ. v. 28. Juli 1892.

Nicht hierher gehören die vertraglichen Verpflichtungen der Posthalter, die Verpflichtungen zur Pferdegestellung u. dgl.

Bei der Befreiung zu a ist zu beachten, daß die besondere Befreiungsvorschrift insoweit ihren Wert verloren hat, als es sich um Leistungen der auf das Reich übergegangenen Eisenbahnverwaltung für die Reichspost handelt: hier liegen keine rechtlichen Leistungen mehr vor, sondern nur Verrechnungen zwischen zwei Betriebsverwaltungen des Reichs, also einer Unternehmerpersönlichkeit. (Vgl. oben zu § 1 Nr. 1 C II 5 S. 193.)

VII. Wichtig für die Postverwaltung ist, abgesehen von der eignen Steuerpflicht oder -befreiung, die Frage, inwieweit die Postverwaltung verpflichtet ist, Auskünfte über andre Steuerpflichtige zu erteilen und inwieweit das Briefgeheimnis entgegensteht. Vgl. darüber Näheres Vorbemerkung zu § 36.

C. Die Befreiungen bestimmter Betriebsverwaltungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

(§ 3 Nr. 2).

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes § 3 Nr. 2.

[Von der Steuer sind befreit . . .]

2. Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände wegen der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke;

Ber. 1916 (WUStG.) S. 15. — StenBer. 1916. S. 1403. — Entw. 1918 § 3 Nr. 2. — Ber. 1918 S. 19, 47/48 — StenBer. 1918. S. 6051/2 und Drucks. 1918 Nr. 1769 Nr. 2. — Altes UStG. vacat ebenso Entw. 1919. — Ber. 1919 S. 47/8. StenBer. 1919 S. 4099C bis 4100C.

II. Erläuterungen und Ergänzungen dazu bringen die folgenden **§§ 7 bis 9 AusfBest.**

§ 7. Von der Umsatzsteuer befreit sind die Behörden des Reichs und der Länder, soweit sie das Reichsgesetzblatt, die Gesetzsammlungen oder Amtsblätter verwalten. Die Anzeigensteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes bleibt unberührt.

§ 8. (1) Die Befreiung des Reichs, der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) wegen der Schlachthöfe, der Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke bezieht sich nur auf diejenigen Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind. Umsatzsteuerpflichtig sind daher: bei Schlachthöfen Vieh- und Eisverkäufe; bei Gas- und Elektrizitätswerken Verkäufe von Beleuchtungs- und Heizkörpern sowie Installationsarbeiten, die sich nicht auf die Leitungen, sondern auf die Beleuchtungs- und Heizkörper beziehen. Umsatzsteuerfrei sind insbesondere auch der Verkauf von Koks und Teer, die Vermietung der Meßapparate und die auf die Leitungen bezüglichen Installationsarbeiten. Öffentlich-rechtliche Zweckverbände werden wie Kommunalverbände behandelt, privatrechtliche Gesellschaften, selbst wenn lediglich Kommunalverbände Mitglieder sind, jedoch nicht.

(2) Die Befreiung wird auf Desinfektionsanstalten der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände ausgedehnt.

§ 9. (1) Steuerfrei sind Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) wegen der Lieferung von Gegenständen zur Versorgung der Bevölkerung mit Lebensmitteln oder Futtermitteln, es sei denn, daß sie die Gegenstände im eigenen Betriebe erzeugen oder unmittelbar an die Verbraucher absetzen. Der Reichsminister der Finanzen kann den Gemeindeverbänden solche Versorgungsgesellschaften (Bezirkszentralen) gleichstellen, die unter wesentlicher Beteiligung von Gemeinden (Gemeindeverbänden) zur Versorgung der Bevölkerung der Gemeinden (Gemeindeverbände) mit Lebens- oder Futtermitteln errichtet sind; Gleichstellungen, die unter der Geltungsdauer des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 oder des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 erfolgt sind, gelten auch für das neue Gesetz.

(2) Die Bestimmung im Abs. 1 gilt nur für die Dauer der Aufrechterhaltung der Zwangswirtschaft für Lebens- und Futtermittel. Der Reichsminister der Finanzen bestimmt den Zeitpunkt, in dem die Bestimmung außer Kraft tritt.

(3) Abgesehen von dem Falle des Abs. 1 unterliegen die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) beim Vertrieb von Lebensmitteln oder sonstigen Bedarfsgegenständen für die Bevölkerung der Umsatzsteuer.

III. Die Vorschriften und Bestimmungen zusammen mit den aus § 3 AusfBest. (vgl. oben zu § 1 B V S. 179) sich ergebenden Befreiungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften und mit dem zu B erörterten § 3 Nr. 1 enthalten abschließend die aus dem materiellen Recht unmittelbar folgenden Befreiungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Anderes gibt es nicht, weitere Befreiungen können nur durch besondere Anerkennung nach § 3 Nr. 3 (als gemeinnützig oder wohltätig) erzielt werden.

Soweit die §§ 7—9 (und § 3) AusfBest. im Gesetz selbst nicht enthaltene Befreiungen aussprechen, beruhen sie nicht auf einer besonderen Delegation des UStG., sondern auf § 108 Abs. 2 AO. (sog. allgemeiner Billigkeitserlaß, der die Natur einer Reichsverordnung hat).

IV. Die einzelnen Befreiungen:

1. Die Verwaltungen der öffentlichen Publikationsorgane. § 7 AusfBest.

a) Die Befreiung umfaßt das Reichsgesetzblatt, die Gesetzsammlungen (gleichgültig, ob sie so — wie in Preußen — oder Gesetz- und Verordnungsblatt, Regierungsamtsblatt oder ähnlich heißen), die Amtsblätter der Behörden des Reichs und der Länder, also Ministerialblätter, z. B. das RZBl., RStBl., das MBl. d. pr. i. V., die Amtsblätter der Provinzialregierungen, die Kreisblätter; nicht diejenigen der Kommunalverwaltungen. Der Begriff des Amtsblatts setzt voraus, daß das Blatt in erster Linie dem amtlichen Verkehr der Behörde mit dem Publikum durch Publikation von Reichs- und Verwaltungsverordnungen, amtlichen Mitteilungen usw. dienen will. Daß ein nichtamtlicher Teil vorhanden ist, steht nicht entgegen, nur darf er nicht den Hauptzweck bilden oder zur wesentlichen Aufgabe des Blattes gehören. Beeinflussung des Publikums durch offiziöse Artikel ist nicht Aufgabe eines Amtsblattes, sondern einer Zeitung; vgl. zu d.

b) Befreit ist die durch die Behörden selbst ausgeführte Verwaltung, das Entgelt, das die Behörden unmittelbar dafür vereinnahmen, nicht etwa auch die Tätigkeit von Privatunternehmen (Druckereien, Verlagsbuchhandlungen) bei dem ihnen übertragenen Vertrieb der Blätter, also nicht die durch sie vorgenommene Abgabe im Abonnement oder der Einzelverkauf. Die daraus entstehenden Einnahmen sind nur befreit, wenn die Behörde selbst verlegt und vertreibt. So wird z. B. bei Kreisblättern nur selten die Herausgabe befreit sein, weil sie meist in der Hand von Zeitungsverlagen liegt.

c) Stets steuerpflichtig (und zwar nach § 25 Abs. 1 Nr. 2, § 27 erhöht) ist die Aufnahme von Anzeigen, auch wenn die Behörde unmittelbar den Inseratenvertrag abschließt.

d) Die Befreiung zu a ist abschließend. Nicht befreit sind also Zeitungen, Zeitschriften usw., die von Behörden herausgegeben werden und keine Publikationsorgane amtlichen Charakters sind. So auch wegen der Herausgabe des Reichs- und preußischen Staatsanzeigers durch Preußen RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920 (Bd. 3 S. 95, RStBl. S. 388).

2. Die **Betriebsverwaltungen der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke und der Desinfektionsanstalten. § 8 AusfBest.**

a) Die Befreiung hat bereits eine wechselreiche Geschichte. Im WUStG. 1916 (Tarif Nr. 10 Befreiung 4) waren befreit Lieferungen von Gas, elektrischem Strom und Leitungswasser durch Reich, Staaten, Gemeinden oder Ge-

meindeverbände. Die Befreiung war gegen die Einwendungen der Reichsregierung in der Kommission des RT. (Ber. 1916 S. 15) aufgenommen worden, weil bei derartigen Betrieben der Gedanke der Gemeinnützigkeit den Ausschlag gebe und man von dem Standpunkt der Nichtabwälzung ausgehe. Der Entwurf 1918 hatte die Befreiung (§ 3 Nr. 2) wieder aufgenommen; sie wurde aber nach lebhafter Besprechung im Ausschuß und bei der 2. Lesung in der Vollversammlung gestrichen. Bei der Beseitigung ging man von dem — erst jetzt für die USt. klar erkannten — Überwälzungsgedanken aus, bei dem eine Begünstigung von Betrieben in Gemeinderegie nicht gebilligt werden könne, auch könnten solche Befreiungen bei weiterem Anwachsen der Kommunalisierungen zu einer „Aushöhlung der Reichssteuern" führen (bes. Abg. Waldstein, StenBer. 1918 S. 6051); von anderer Seite wurde angestrebt, gerade aus kommunalpolitischen Gründen die Gemeinden unbelastet zu lassen. Für Wasserwerke ging man von der Anerkennung als gemeinnützig nach § 3 Nr. 2 (jetzt 3) aus (Ber. 1918 S. 47). Der Entwurf 1919 sah, diesem Vorgang entsprechend, von der Wiederaufnahme der Befreiung ab und wollte die Befreiung von Gemeindebetrieben lediglich auf die Frage der Gemeinnützigkeit und der besonderen Anerkennung abstellen. Nunmehr war aber in der NV. eine andere Auffassung als 1918 im RT. Trotzdem sich der Regierungsvertreter in eingehenden Ausführungen gegen eine Befreiung wandte (Ber. 1919 S. 48) wurde eine Befreiung eingefügt. Der Versuch, eine Erstreckung der Befreiung auch auf sog. gemischte Werke, also Gesellschaften, bei denen nur ein Teil des Kapitals in Händen der Gemeinden ist (Ber. 1919 S. 48; Drucks. 1919 Nr. 1782 Nr. 2; StenBer. 1919 S. 4099 B), wurde abgelehnt, weil man befürchtete, daß dann auch rein kapitalistisch betriebene Gas- und Elektrizitätsgesellschaften sich durch geschickte Beteiligung von Gemeinden die Befreiung zunutze machen würden.

Bei Würdigung der Befreiung wird man bei Schlachthäusern eine gewisse Berechtigung anerkennen können, weil hier z. T. unmittelbare öffentlich-rechtliche Zwecke (Aufgaben der Sanitätspolizei) erfüllt werden, obgleich auch hier Gewinne erzielt werden und, z. B. durch pr. KAG § 11 Abs. 2, ausdrücklich zugelassen sind. Ähnlich liegt es bei Wasserwerken, die übrigens auch unter dem alten UStG. meist als gemeinnützig anerkannt worden sind. Die Befreiung der Gas- und Elektrizitätswerke ist dagegen wirtschaftspolitisch kaum zu billigen. Die Gemeinden betreiben sie nicht aus rein gemeinnützigen Gründen, sondern mit dem ausgesprochenen Zweck, Gewinne zu erzielen (daß die Gewinne jetzt ausbleiben, ist eine Folge der sozialpolitischen Zeitverhältnisse): es ist aber falsch, öffentliche Körperschaften, wenn sie Erwerbsunternehmen betreiben, unter andere wirtschaftliche Bedingungen zu stellen wie jeden anderen Gewerbetreibenden. Am bedenklichsten ist, daß die Vorschrift nur reine Gemeinde- (usw.) Betriebe bevorrechtigt. Damit wird die wirtschaftlich entwicklungsfähige Form des gemischten Betriebes geschädigt. Eine Befreiung aber auch für gemischte Betriebe läßt sich nicht rechtfertigen, weil dadurch alle Gas- und Elektrizitätsunternehmen sich allmählich der Steuer, auch bei keineswegs gemeinnützigem Betriebe, entziehen würden. Allein die Gleichstellung mit allen anderen Leistungen im Wirtschaftsleben kann eine der Zweckmäßigkeit folgende Entwicklung sicherstellen.

b) § 8 AusfBest. bringt eine Reihe von Einschränkungen. Wegen der Rechtsgültigkeit gilt das zu B V 1 (S. 280) Gesagte.

c) Subjektiv befreit sind das Reich (das auf Grund des Elektrizitätsges. vom 31. Dez. 1919, RGBl. 1920 S. 19 die Überführung der Elektrizitätserzeugung und -verteilung in Reichsverwaltung anstrebt), die Länder, die Gemeinden und die Gemeindeverbände, also Provinzen, Bezirke, Kreise, Ämter (in Westfalen), Landbürger-

meistereien, auch Zweckverbände. Nicht hierher gehören aber Gesellschaften, auch bei ausschließlicher Beteiligung öffentlich-rechtlicher Körperschaften. (In einzelnen Fällen, in denen das Reich sämtliche Aktien einer Gesellschaft besaß und deren Veräußerung ausgeschlossen ist, sind die Gesellschaften auf Grund des § 108 Abs. 1 AO. befreit worden; ähnlich ist auch in einzelnen Fällen, in denen die Unveräußerlichkeit der Aktien durch Beschlüsse sichergestellt war, bei Provinzen verfahren worden.) Ob das Werk in erster Linie den Einwohnern dient, oder ob z. B. ein Werk der Eisenbahn- oder Postverwaltung oder der staatlichen Bergbauverwaltung nebenbei an Private (z. B. auch an Dienstwohnungsinhaber) abgibt, ist bei dem Wortlaut des § 3 Nr. 2 belanglos.

d) Befreit sind nach § 8 AusfBest. die Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind. Also nicht bloß wie der durch § 8 AusfBest. überholte Erlaß des RFM. v. 1. Juni 1920 (RStBl. S. 353) wollte, die betriebswesentlichen Leistungen (Lieferung von Strom, von Gas usw.), sondern auch diejenigen Leistungen, die nach dem Stande der Entwicklung „regelmäßig“ mit den Betrieben verbunden sind. Danach gilt folgendes:

α) Bei **Schlachthäusern** ist befreit nicht bloß die Bereitstellung der Schlachthofeinrichtung und die veterinärpolizeiliche Prüfung, sondern auch die Einstallung des Viehes, die Aufbewahrung und Kühlung des Fleisches, auch der Verkauf von Fleisch auf der Freibank. Steuerpflichtig ist dagegen der Verkauf von (lebendem) Vieh, Eis, Dünger. (Die z. T. abweichenden Runderlasse des RFM. v. 28. Febr. 1920, RStBl. S. 209 und a. a. O. sind überholt.)

β) **Wasserwerke** werden allgemein frei sein; da das Gesetz eine Einschränkung nicht kennt, die AusfBest. auch nicht, sind nicht bloß Lieferungen von Trink- und Wirtschaftswasser, sondern auch von Betriebswasser befreit.

γ) Bei **Gaswerken** sind nicht bloß die Gaslieferung befreit, sondern auch die Vermietung von Meßapparaten, die auf die Leitungen bezüglichen Installationsarbeiten (unter Leitungen sind dabei die Anschlußleitungen, also diejenigen im Hause bis zum Messer der Wohnung, nicht auch die Innenleitungen in den einzelnen Wohnungen und Räumen gemeint; andernfalls würden die Privatbetriebe gegenüber den Gemeindegaswerkstätten empfindlich geschädigt sein, so auch RFM. v. 28. Juli 1920 RStBl. S. 481. Steuerfrei sind auch die Verkäufe von Koks, Teer, Ammoniak und anderen Chemikalien und Abwässern. Steuerpflichtig sind dagegen die Installationen von Innenleitungen und zur Befestigung der Beleuchtungskörper, sowie die Verkäufe von Beleuchtungs- und Heizkörpern.

δ) Bei **Elektrizitätswerken** gilt entsprechendes wie zu γ.

ε) Angefügt sind in § 8 Abs. 2 AusfBest. noch die **Desinfektionsanstalten.** Eine Beschränkung fehlt hier, also sind nicht bloß Desinfektionen, die polizeilich vorgeschrieben oder ärztlich verordnet sind, steuerfrei, sondern auch andere, auch solche, die nicht für Privatpersonen, sondern für Unternehmen vorgenommen werden. Nicht befreit sein würden Leistungen, die nicht den Zwecken der Ansteckungsbekämpfung, sondern lediglich Reinigungszwecken dienen: eine Gemeinde, die ihre Desinfektionsanstalt zum chemischen Reinigungsbetriebe ausbaut, ist insoweit steuerpflichtig.

e) Befreit ist nicht nur der Gemeindebetrieb, der Gas, Elektrizität herstellt, sondern auch der Gemeindebetrieb, der lediglich das von einem Privatunternehmen (z. B. einem Hüttenwerk, das Hochofengase fernleitet) bezogene Gas oder den elektrischen Strom verteilt. So auch RFM. v. 1. Juni 1920 (RStBl. S. 353). Die in solchen Fällen unter dem alten UStG. 1918 wichtige Frage, ob die Gemeinde durch einen Gasometer oder einen Transformator unmittelbaren Besitz ergriff und übertrug, ist jetzt für die Gemeinde belanglos (vgl. aber

für Privatwerke noch unten zu § 7 und zum alten UStG. das Erkenntnis des RFH. 2. S. vom 28. April 1920, RStBl. S. 414).

f) Wegen der für die Gemeinden wichtigen Frage der Behandlung älterer Tarifverträge mit privaten Wasser-, Gas- und Elektrizitätswerken vgl. unten zu § 46 Abs. 3 und 5.

g) Für die Behandlung älterer Steuerfälle (aus dem Jahre 1919) ist wichtig, daß nach RFM. v. 28. Febr. 1920 III U 807 die Finanzbehörden angewiesen sind, auch bei solchen Fällen, wenn nicht bereits unanfechtbare Veranlagungen vorliegen, nach den Grundsätzen des neuen UStG. § 3 Nr. 2 zu verfahren.

3. Die Lebens- und Futtermittellieferungen der Gemeinden usw. während der Zwangswirtschaft. § 9 AusfBest.

a) Die Vorschrift entstammt einer schon für das WUStG. vom BR. ausgesprochenen Befreiung (Bek. des RK. v. 14. Nov. 1916, RGBl. S. 1274). Im alten UStG. 1918 stand sie in § 40 Abs. 3. Das neue Gesetz als solches kennt sie nicht, sie beruht für das geltende Recht auf einem allgemeinen Billigkeitserlaß nach § 108 Abs. 2 AO.

b) Das UStG. will gerade auch Lebens- und Futtermittel mit umfassen (vgl. über diesen wirtschaftlich wie politisch wichtigen Grundsatz Einl. 2. Kap. B II 1 S. 46 f.); die Befreiung des § 9 AusfBest. bezieht sich nur auf die Dauer der Zwangswirtschaft und rechtfertigt sich damit, daß die Gemeinden, Kreise usw. als Verteiler der zwangsbewirtschafteten Gegenstände eine durch die Kriegsnot entstandene öffentliche Aufgabe erfüllen, bei der die Gestaltung der Zwischengewinne im allgemeinen außerhalb ihrer Einflüsse liegt und jede Verteuerung vermieden werden soll. Die Vorschrift gilt nach § 9 Abs. 2 Ausf.-Best. nur für die Dauer der Zwangswirtschaft. Der RFM. bestimmt, wann diese als beendet gilt und die Bestimmung außer Kraft tritt.

c) Subjektiv befreit sind:

α) die Länder (gedacht ist insbesondere an die kleineren Länder, die Funktionen wahrnehmen, die in größeren Ländern Sache der Kreise usw. sind), die Gemeinden, die Gemeindeverbände (Begriff wie zu 2 c);

β) weiter aber auch nicht bloß öffentlich-rechtliche Zweckverbände, sondern auch Versorgungsgesellschaften in privatwirtschaftlicher Form, wenn sie der RFM. als sog. Bezirkszentralen durch besondere Verfügung anerkennt oder bereits früher durch den RFM. oder unter dem WUStG. oder dem alten UStG. vor dem 1. Okt. 1919 durch die oberste Landesfinanzbehörde mit Zustimmung des RSchA. (RFM.) Anerkennung erfolgt ist. Die Anerkennung setzt voraus, daß die Gesellschaft der Versorgung der Bevölkerung dient und daß die Gemeinden, deren Einwohner bedacht werden sollen, wesentlich beteiligt sind. Es kann also auch privates Kapital beteiligt, selbst die Mehrheit haben, die Beteiligung der Gemeinden muß nur daneben in wesentlichem Ausmaße bestehen. Daß Überschüsse ausgeschlossen sind, ist nicht gefordert worden.

d) Objektiv befreit sind:

α) Lieferung von Lebens- und Futtermitteln, also nicht auch von Genußmitteln (Tabak), von sonstigen Bedarfsartikeln (Schuhwerk, Wäsche, vgl. dazu unten e S. 288, auch nicht von Kohle (vgl. RSchA. vom 3. Mai 1918, Amtl. Mitt. S. 41), nicht von Düngemitteln.

β) Die Lieferungen müssen solche Lebens- und Futtermittel betreffen, die zwangsbewirtschaftet sind, denn nur für die besonderen Verhältnisse der Zwangswirtschaft gelten die Befreiungen. Waren bestimmte Lebens- und Futtermittel zwangsbewirtschaftet und wird die Zwangsbewirtschaftung aufgehoben, so fällt von diesem Tage an die Befreiung auto-

matisch weg. Es ist nicht anzunehmen, daß hierzu erst der in § 9 Abs. 2 vorgesehene Erlaß des RFM. nötig sei, dieser Erlaß soll vielmehr die Aufhebung der ganzen Befreiungsvorschrift betreffen. Weggefallen sind also die Befreiungen für Eier, Heu, neuerdings für Gemüse, Kartoffeln, Fleisch. In Betracht kommen noch vor allem Getreide, Mehl. Brot, Milch, Butter. Die Befreiung gilt auch nicht etwa für die Verkäufe der Gemeinden auf Grund sog. Lieferungsverträge, denn diese sind gerade kein Ausfluß einer Zwangsbewirtschaftung, sondern freie Wirtschaft, bei der nur die Gemeinden für ihre Einwohner als Käufer auftreten.

γ) Die Lieferung ist nicht befreit:

αα) wenn die gelieferten Gegenstände von der Gemeinde usw. im eigenen Betriebe erzeugt (oder gewonnen) worden sind (selbst geerntetes Obst, Heu, Gemüse, Fabrikate von Wurst-, Konserven-, Margarinefabriken der Gemeinden);

ββ) wenn die Gemeinden usw. die Gegenstände unmittelbar an die verbrauchende Bevölkerung veräußern, also eigene Kleinverkaufsstellen, Läden unterhalten. Diese unter dem WUStG. fehlende Beschränkung ist bereits im alten UStG. 1918 (Ber. 1918 S. 41) eingefügt worden, um den Zwischenhandel vor einer Monopolisierung des Kleinverkaufs mit Lebensmitteln zu sichern. Die Befreiung gilt also nur, wenn die Gegenstände von der Gemeinde entweder erst wieder an Großhändler oder Vereinigungen von Kleinhändlern (Fleischer-, Bäckerinnungen) oder unmittelbar an die Kleinhändler gehen, die sie an ihre Kunden (nach Kundenlisten, soweit diese vorgeschrieben sind) verkaufen. (Weinbach S. 289 Anm. 7 Satz 1 hat die Vorschrift und ihre Tendenz mißverstanden.)

e) Aus d, *α* und *β* ergibt sich bereits, daß im übrigen die Gemeinden und Gemeindeverbände, wie § 9 Abs. 3 AusfBest. ausdrücklich ausspricht, bei ihrer Versorgungswirtschaft umsatzsteuerpflichtig sind (vgl. auch das Rundschr. des RFM. v. 10. April 1920 III U 1889 und oben zu § 1 B V 2 g S. 181). Auch eine Anerkennung als gemeinnützig kommt nicht in Betracht, da im übrigen die Gemeinden keinerlei Beschränkungen in der Preisgestaltung und der kaufmännischen Geschäftsgebarung unterliegen; auch ist anzunehmen, daß § 9 Abs. 1 AusfBest., ebenso wie früher § 40 Abs. 3 des alten UStG. die Befreiung der Versorgungswirtschaft abschließend regeln will. Anerkennungen als gemeinnützig oder wohltätig auf Grund des § 3 Nr. 3 sind daher auf diesem Gebiete nur erfolgt:

α) bei Volksküchen (so schon für WUStG., RSchA. v. 25. Jan. 1918, Amtl. Mitt. S. 16). Das gilt aber nicht etwa für alle Gemeindespeiseanstalten (Ratskeller usw.), sondern nur für die Beschaffung einfachster Speisemöglichkeit. Ebenso ist für die sog. Herbergen zur Heimat (für wandernde Handwerker usw.) und Asyle für Obdachlose, sofern sie keine Überschüsse aus dem Wirtschaftsbetrieb erbringen, verfahren worden;

β) bei der Schuh- und Altkleiderversorgung, aber nur soweit sie lediglich den Minderbemittelten sonst nicht erlangbare Ware zu geringen Preisen zuführen will und sich — also anders als bei d *γ* — nicht der Kleinhändler bedient. (RFM. v. 10. April 1920 III U 1889 und vom 3. Sept. 1920 III U 6747.)

f) Die Befreiung bezieht sich nur auf die zu c genannten Bevorrechtigten. Sie kommt also nicht in Betracht für Organisationen zur Erfassung der zwangsbewirtschafteten Lebens- und Futtermittel (Kriegsgesellschaften, Kriegsausschüsse, Viehhandelsverbände) und auch nicht für die zur letzten Verteilung berufenen Kleinhandelsbetriebe und ihre zwischen diese und die Gemeinden tretenden Verbände. Für alle diese im weiteren Sinne an der Zwangsbewirtschaftung Beteiligten, seien sie in der Preisgestaltung frei oder an Höchstpreise gebunden, mit Zwangsrechten oder gesetzlichen Pflichten ausgestattet, kommt auch weder eine Anerkennung als gemeinnützig, noch ein Billigkeitserlaß in Be-

tracht. Vielmehr ist es Aufgabe der für die Organisationen zuständigen Behörden, Höchstpreise und Zwischengewinne so zu bemessen, daß keine Härten durch die USt eintreten. (Vgl. Ber. 1918 S. 83f.; RFM. v. 9. Febr. 1920, RStBl. S. 193, v. 9. März 1920 III U 1049; s. auch zu § 12.) Wegen der Kriegsgesellschaften vgl. auch zu § 3 Nr. 3, unten D VI 3b S. 297.

D. Die Anerkennung der Steuerfreiheit gemeinnütziger und wohltätiger Unternehmen.
(§ 3 Nr. 3.)

Inhalt.

I. Wiederholung des Gesetzestextes § 3 Nr. 3.

[Von der Steuer sind befreit . . .]

3. Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind, soweit es sich um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, bei denen die Entgelte hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen vereinnahmten Entgelten zurückbleiben. Ob ein Unternehmen als gemeinnützig oder wohltätig im Sinne dieser Vorschrift anzuerkennen ist, bestimmt das Landesfinanzamt im Benehmen mit der zuständigen Landesbehörde. Der Reichsminister der Finanzen muß mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen über die Voraussetzungen dieser Anerkennung erlassen. Gegen

die Entscheidung des Landesfinanzamts ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben; der Reichsfinanzhof entscheidet im Beschlußverfahren.

AuslGrundf. 1916 XIII Abs. 1. — Entw. 1918 § 3 Nr. 3. — Begr. 1918 S. 33. — Ber. 1918 S. 19. — Altes UStG. 1918 § 3 Nr. 2. — AusfBest. 1918 § 4 — Entw. 1919 § 3 Nr. 2. Begr. 1919 S. 39 — Ber. 1918 S. 48. — StenBer. 1919 S. 4099 (Abg. D. Mumm.)

II. Zu § 3 Nr. 3 gibt die in Satz 3 vorgesehenen näheren Bestimmungen **§ 10 AusfBest.**

§ 10. (1) Gemeinnützigkeit liegt nur vor, wenn das Unternehmen dem Interesse der Allgemeinheit und nicht nur bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von solchen zu dienen bestimmt ist. Die von den Ländern oder Gemeinden im öffentlichen Interesse geführten oder aus öffentlichen Mitteln unterhaltenen Theater sind als ausschließlich gemeinnützige Unternehmen anzuerkennen. Sie sind daher von der Steuer befreit, soweit es sich um solche Umsätze handelt, bei denen die Entgelte hinter den Entgelten zurückbleiben, die ein Privatunternehmen für gleichartige Leistungen fordern müßte. Wohltätige Unternehmungen sind solche, die der Wohlfahrtspflege Minderbemittelter dienen. Hierzu gehören auch die Wohlfahrtseinrichtungen gewerblicher Unternehmen, sofern die Leistungen nicht in der Hauptsache als Maßnahmen zur Erhaltung der Arbeitskraft der Angestellten und Arbeiter anzusehen sind; Kasinos und Kantinen für Angestellte und Arbeiter, Badeanstalten in solchen Betrieben, in denen die Reinigung vor Verlassen der Arbeitsstätte geboten erscheint, können hiernach nicht als wohltätig angesehen werden. Bei Gesellschaften und sonstigen Vereinigungen wird die Gemeinnützigkeit und Wohltätigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Reingewinn verteilt wird; dieser muß jedoch durch die Satzungen auf eine höchstens 5 v. H. betragende Verzinsung der Kapitaleinlagen beschränkt und es muß ferner sichergestellt sein, daß die Gesellschafter und Mitglieder im Falle des Ausscheidens oder bei einer Auflösung nicht mehr als den eingezahlten Anteil erhalten und der etwaige Rest des Vermögens für gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verwendet wird; ferner darf nicht durch hohe Aufsichtsratsvergütungen, hohe Angestelltengehälter oder sonstige Verwaltungsausgaben, die durch den gemeinnützigen Zweck nicht bedingt sind, eine mittelbare Begünstigung dritter Personen vorliegen.

(2) Die Anerkennung als gemeinnützig und wohltätig ist, abgesehen von den in Abs. 1 behandelten Voraussetzungen, nur angängig, wenn die vereinnahmten Entgelte unter dem Durchschnitt derjenigen Entgelte bleiben, die von Erwerbsunternehmungen für gleichartige Leistungen vereinnahmt werden. Die Leistungen sind also dann umsatzsteuerpflichtig, wenn die Entgelte zwar dazu bestimmt sind, ein Unternehmen zu gemeinnütziger oder wohltätiger Betätigung instand zu setzen, dabei aber die Preise nach Maßgabe der Marktlage bestimmt werden. Umsatzsteuerpflichtig sind unter diesen Voraussetzungen z. B. die Einnahmen aus gewerblichen Nebenbetrieben, wie Brauereien usw., aus dem Verkauf landwirtschaftlicher Produkte, die in einem Fürsorgeheim usw. gewonnen werden, aus dem Verkauf von Körben und Matten, die in einem Blindenheim gefertigt sind, das Plätten und Nähen von Wäsche in einem Magdalenenheim u. dergl. Bei öffentlichen und diesen gleichgestellten Krankenhäusern, Heil- und Pflegeanstalten ist die Anerkennung auf diejenigen Leistungen

zu beschränken, die nach der Höhe der Pflegesätze Minderbemittelten zugute kommen, während diejenigen Leistungen (z. B. in der sogenannten ersten Klasse) auszunehmen sind, bei denen die Pflegesätze sich ungefähr auf der Höhe halten, wie sie bei ähnlichen Privatunternehmen üblich sind.

(3) Die Landesregierungen erlassen nähere Bestimmungen über diejenigen Behörden, mit denen sich die Landesfinanzämter vor ihrer Entscheidung über die Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig und wohltätig in Verbindung zu setzen haben.

(4) Die unter der Geltungsdauer des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 ausgesprochenen Anerkennungen haben mit dem 31. Dezember 1919 ihre Gültigkeit verloren.

(5) Die Landesfinanzämter haben über die Anträge Listen zu führen, aus denen die Bezeichnung der Unternehmen, die Ablehnung oder die für befreit erklärten Leistungen sowie die von der Befreiung ausgeschlossenen Leistungen hervorgehen. Die Antragsteller sind schriftlich zu bescheiden. Die Entscheidungen sind dem Umsatzsteueramt, das für die Veranlagung zuständig ist, abschriftlich mitzuteilen. Die Landesfinanzämter haben endlich dafür Sorge zu tragen, daß von Zeit zu Zeit nachgeprüft wird, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung noch vorliegen oder eine Zurücknahme der Anerkennung nach Maßgabe des § 78 AO. in Betracht kommt. In geeigneten Fällen kann die Anerkennung befristet werden.

III. Entstehungsgeschichte.

Das WUStG. kannte keine Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht jeder gewerblichen Tätigkeit in dem weiten Sinne bereits dieses Gesetzes. RFH. 2. S. v. 9. Juli 1919 (Bd. 1 S. 128) spricht aus, daß auch wohltätige Unternehmen dem WUStG. unterliegen, im Widerspruch mit AuslGrunds. XIII Abs. 1, die für wohltätige Unternehmen das Vorliegen eines Gewerbes verneinen (beabsichtigt war wohl mit dieser Bestimmung ein allgemeiner Billigkeitserlaß). Das alte UStG. 1918 § 3 Nr. 2 (im Entw. 1918 Nr. 3) brachte die Möglichkeit der Anerkennung im Verwaltungsverfahren (durch die oberste Landesfinanzbehörde, ohne Rechtsmittel), schränkte dabei die Befreiung ein, „soweit es sich nicht um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, die auf Gewinnerzielung gerichtet sind", um so erwerbswirtschaftliche Nebenbetriebe (Begr. 1918 S. 32 nennt die Bierbrauerei eines Klosters) auszuschalten. Die Abgrenzung machte in der Praxis große Schwierigkeiten und wurde auch dem Grundgedanken der Befreiung nicht voll gerecht (Begr. 1919 S. 39 und unten zu IV). Der Entwurf des neuen UStG. 1919 brachte daher (als § 3 Nr. 2, jetzt Nr. 3) die jetzige Fassung.

IV. Grundsätzliche Steuerpflicht der gemeinnützigen und wohltätigen Unternehmen. Zu § 1 B III (S. 159, vgl. auch S. 181) ist dargelegt worden, daß der Begriff der gewerblichen Tätigkeit i. S. des UStG. nicht nur die Absicht der Gewinnerzielung nicht voraussetzt, sondern ganz allgemein auch diejenigen Tätigkeiten umfaßt, die man als Verwaltungen bezeichnen kann. Auch gemeinnützige und wohltätige Unternehmen sind daher mit den für ihre Leistungen vereinnahmten Entgelten steuerpflichtig. Eine Ausnahme folgt — soweit sich nicht die Steuerfreiheit aus der Unentgeltlichkeit ergibt — niemals aus dem Gesetze selbst, ist also nicht im Veranlagungsverfahren durchzusetzen, sondern kann lediglich durch besondere Anerkennung erreicht werden. Es handelt sich somit im Gegensatz zu § 3 Nr. 1 und 2 und den übrigen zu C angeführten Befreiungsgründen nur um eine Befreiungsmöglichkeit, um eine Steuerpflicht mit

Befreiungsvorbehalt. Wie bereits zu A I (S. 277) erwähnt wurde, entsteht auch dann niemals ein subjektives Privileg, es wird nicht das Unternehmen als solches befreit, vielmehr bezieht sich die Befreiung nur auf besonders geartete Leistungen eines Unternehmens. Der Grundgedanke ist dabei nicht der, daß die Tätigkeit eines einzelnen Unternehmens unterstützt oder auch nur nicht gefährdet werden soll. Das ergibt sich auch für diese Unternehmen aus den für eine Generalakzise in Betracht kommenden Gesichtspunkten; trifft die Akzise alle in Umsätzen sich ausdrückende Bedürfnisse, so kann grundsätzlich keine Ausnahme abgeleitet werden aus der Tendenz des Angebots einer Leistung heraus: eine Steuer, die das tägliche Brot auch dem Ärmsten nicht unbelastet läßt, muß auf qualitative Würdigungen auch aller anderen Leistungen verzichten. Für die Befreiung spricht vielmehr nur der Gesichtspunkt, daß bei bestimmten Unternehmen die Tätigkeit in keiner Weise um des Tätigwerdenden willen geschieht, sondern um des Leistungsempfängers willen (oder „um Gottes willen") und daß daher ein unmittelbarer Widerspruch zu dem Überwälzungsprinzip des Gesetzes (s. Einl. 2. Kap. A S. 35f.) vorliegt. Wer dem andern nur nützen will, kann ihn nicht belasten wollen und ist als Steuerzahler ungeeignet. Schon daraus ergibt sich — näheres vgl. zu VI 3 (S. 296) —, daß nicht das Unternehmen als solches befreit sein kann, sondern daß nur auf die Leistungen abzustellen ist, mit denen unmittelbar der gewollte Nutzen gestiftet wird.

Besondere Wichtigkeit hat die Vorschrift für diejenigen Verwaltungen der öffentlichen Körperschaften, deren Tätigkeit sich nicht als Ausfluß der öffentlichen Gewalt (s. oben zu § 1 Nr. 1 B V 2 g S. 181) charakterisieren läßt, die aber auch nicht zu den Erwerbsunternehmungen der Gemeinden usw. zählen. Vgl. allgemein über die Gemeinden das freilich nicht mehr in allen Punkten zutreffende und teilweise die volle Steuerfreiheit von Verwaltungen, die die öffentliche Gewalt ausüben, verkennende Rundschr. des RSchA. v. 21. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 15) und neuerdings RFM. v. 10. April 1920 III U 1889. Ebenso ist die Vorschrift für kirchliche charitative Verwaltungen und Anstalten von großer Bedeutung (vgl. RFM. v. 7. April 1920 III U 1789).

V. 1. § 3 Nr. 3 spricht von **„Unternehmen"**. Der im Entw. 1919 allgemein gebrauchte und bei der Ausdehnung auf berufliche Tätigkeiten beseitigte Ausdruck (s. Entw. 1919 § 1 Nr. 1, 2, 3 usw.; Ber. 1919 S. 7; oben zu § 1 Nr. 1 B III S. 161) ist hier stehen geblieben. Die Ersetzung etwa durch Verwaltungen ist wohl bei dem nicht feststehenden Sprachgebrauch (vgl. aber BetrRG. § 9) vermieden worden. Jedenfalls ist gewerbliche Tätigkeit in dem weiten Sinne des UStG. gemeint. Einzelversteigerungen zu gemeinnützigen Zwecken können für die Befreiung nicht in Betracht kommen (pr. FM. v. 6. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 417).

2. Einheit des Unternehmens. Es entsteht die Frage, ob es sich um selbständige Unternehmen, die mit Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, handeln und ob der ganze Umfang eines solchen Unternehmens lediglich auf die gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke gerichtet sein muß. Diese Forderung stellt z. B. das pr. OVG. für den Begriff der milden Stiftung i. S. des § 24 KAG. auf (vgl. OVG. v. 18. Juni 1907 Bd. 51 S. 118), ebenso der pr. FM. für die Anerkennung als milde Stiftung nach § 5 Abs. 1 b des pr. StG. (vgl. Loeck-Seyffarth S. 32). Danach könnten einzelne der Wohlfahrtspflege dienende Geschäftszweige eines Erwerbsunternehmens nicht für sich als gemeinnützig oder wohltätig anerkannt werden, auch nicht die stationes fisci oder Betriebe eines Kommunalverbandes. Daß gerade in letzterer Beziehung ein unabweisbares Bedürfnis vorhanden ist, einzelne kommunale Veranstaltungen als gemeinnützig oder wohltätig erklären zu können, z. B. Krankenanstalten oder ä., zeigt die Dar-

legung zu § 1 (B V 2 f S. 181); daß das Gesetz gegen eine Verselbständigung der stationes fisci und der Kommunalverbände nicht grundsätzlich ist, zeigt die Vorschrift des durch § 45 gedeckten § 127 Abs. 6 AusfBest., wonach für staatliche und kommunale Betriebe verschiedene Steuerstellen, also nicht eine für das ganze Land für zuständig erklärt werden können. Man wird also von der Zulässigkeit, staatliche und kommunale Veranstaltungen als selbständig i. S. des § 3 Nr. 3 zu betrachten, auszugehen haben. Ein ähnliches praktisches Bedürfnis besteht auch für die juristisch unselbständigen Wohlfahrtseinrichtungen von Erwerbsunternehmen. Rechtliche Bedenken, die hier in höherem Maße gegen eine Verselbständigung bestehen können, müssen zurücktreten angesichts der Bestimmung des § 10 Abs. 1 Satz 5 AusfBest., die ausdrücklich anerkennt, daß auch Geschäftszweige von Erwerbsunternehmen als gemeinnützig oder wohltätig anerkannt werden können; diese Vorschrift hat gemäß der im § 3 Nr. 3 enthaltenen Delegation an den RR. bindende Kraft. Damit erledigt sich auch die offenbar abweichende Rechtsprechung des RG. zum WUStG., das durch Urteil v. 28. Juni 1918 (Amtl. Mitt. S. 105) auch die Umsätze einer Werkskantine deshalb für warenumsatzstempelpflichtig erklärt hatte, weil sie lediglich ein Teil eines Gewerbebetriebes sei. (Sachlich wird übrigens auch jetzt kaum je die Befreiung einer Werkskantine in Betracht kommen s. unten VI, 2 e). Es wird aber zu fordern sein, daß solche stationes und Geschäftszweige in ihrer Verwaltung und Rechnungsführung eine gewisse Selbständigkeit haben müssen. (Vgl. RSchA. v. 6. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 121.)

3. Soweit es sich um rechtlich selbständige Unternehmen mit ausschließlich gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken handelt, ist im Gegensatz zu der bereits erwähnten Rechtsprechung über die milde Stiftung juristische Persönlichkeit nicht zu fordern (vgl. zu § 1 Nr. 1 B I 1 S. 143); auch nicht rechtsfähige Vereine aller Art können unter § 3 Nr. 3 fallen.

VI. Materielle Voraussetzungen der Befreiung.

1. Übersicht. Es sind zwei Gruppen von Voraussetzungen auseinanderzuhalten:

a) Die Voraussetzung hinsichtlich des Zwecks (der Tendenz) des Unternehmens als solchen (oder des für die Zwecke verselbständigten Geschäfts- oder Verwaltungszweigs des Unternehmens): er muß ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sein.

b) Die Voraussetzung hinsichtlich der Art der Leistungen, und zwar wird dabei aus dem Grundgedanken heraus zunächst zu forden sein, daß:

α) die Leistungen als solche gemeinnützige oder wohltätige Tendenz haben;

β) die Leistungen unter dem Marktwert dargeboten werden.

2. Die Zwecke des Unternehmens.

a) Die Begriffe gemeinnützig und wohltätig sind der Gesetzgebung geläufig. Vgl. z. B. RStG. T.-Nr. 1 Befreiung 1; ZStG. § 20 Abs. 2; ErbschStG. § 35 Abs. 1 Nr. 3; KStG. § 4 Abs. 1; VZuwStG. § 8; RAO. § 5 Nr. 10; pr. EinkStG. §§ 21, 22; KörpStG. § 2 Nr. 4; KapErtrStG. § 3 Nr. 2 b; REinkStG. § 3 Abs. 1 Nr. 7; pr. EinkStG. § 1 Abs. 2 Nr. 2; pr. GewStG. § 3 Abs. 3, § 4 Abs. 1; pr. KAG. § 24; bayr. StempG. Art. 21 usw. Material findet sich besonders bei F. W. R. Zimmermann RErbschStG. Anm. 6—8 u. 19 zu § 12, ferner Fuisting-Strutz Bd. 1 S. 105; vgl. auch die Erklärung des Regierungsvertreters bei Beratung des GrunderwerbStG. (Ber. Drucks. 1919 Nr. 774 S. 9). Besondere Zwecke, wie sie vielfach neben den gemeinnützigen und wohltätigen in den Gesetzen hervorgehoben sind, z. B. kirchliche oder Unterrichtszwecke, kommen hier nicht in Betracht, sie sind also nur bevorrechtigt, wenn sie auch als gemeinnützig und wohltätig zu bezeichnen sind. Wichtig ist daß neben

gemeinnützig der Begriff wohltätig und nicht der sonst häufige Begriff „mild", „mildtätig" gebraucht ist: der Begriff wohltätig ist enger; s. darüber zu d.

b) Daß die Zwecke sich im Inland und gegenüber Inländern auswirken müßten, ist nicht gesagt. Einmal kann z. B. die Förderung der Volksgenossen im Auslande in Betracht kommen, dann aber auch die Unterstützung von Ausländern in Deutschland (wie sie wohl die Vereine der Auslandskolonien im Inland für ihre Volksgenossen anstreben), ferner die Förderung allgemeiner Menschheitsinteressen ohne nationale Grenzen.

c) Bei dem **Begriff „gemeinnützig"** kann man nicht, wie Ott GrunderwerbStG. zu § 21 Anm. 12 S. 179 annimmt, vom Gegensatz „eigennützig" ausgehen, vielmehr sind zwischen beiden Begriffen durchaus Zwischenstufen denkbar; auch eine Familienstiftung ist nicht eigennützig, deshalb aber noch nicht gemeinnützig. Gemeinnützig ist nur, was der Allgemeinheit nützt, dem allgemeinen Besten dient.

α) Der Nutzen muß unmittelbar bei dem Leistungsempfänger angestrebt werden. Denn sonst wäre jede im öffentlichen Interesse liegende Veranstaltung, selbst jede die Produktion hebende Tätigkeit gemeinnützig. Es kann sehr wohl dem öffentlichen Interesse dienen, wenn eine Veranstaltung darauf ausgeht, die für eine Industrie nötigen Rohstoffe vollständig zu erfassen und den Gewerbebetrieben zuzuführen, und diese Veranstaltung kann auch ohne Gewinn arbeiten. Damit ist sie noch nicht gemeinnützig, denn sie wendet sich an Erwerbsunternehmen mit ihren Leistungen, nicht an die Allgemeinheit. Daraus ergibt sich, daß für die Befreiung der Kriegsgesellschaften, die Rohstoffe erfassen und an die Industrie verteilen, im allgemeinen kein Raum ist. Ähnlich liegt es bei Genossenschaften (vgl. RFM. vom 10. Februar 1920, RStBl. S. 192; siehe auch oben zu § 2 Nr. 11 M V S 276). Ebenso ist ein Unternehmen nicht gemeinnützig, das zur Behebung der Arbeitslosigkeit bestimmten Betrieben Aufträge zuwendet, denn dadurch werden nicht unmittelbar Arbeitslose unterstützt, sondern die Werke instand gesetzt, ihre gewerbliche Tätigkeit in bestimmtem Umfange auszuüben. Das Erfordernis der Unmittelbarkeit ist allerdings nicht so eng auszulegen, daß nur das Unternehmen gemeinnützig sein könnte, das rechtlich der Allgemeinheit als Leistender gegenübertritt. Es muß nur bei der Tätigkeit lediglich der Nutzen der Allgemeinheit und nicht auch der einer Einzelgruppe (im Beispiel der Industrie) herauskommen. Gemeinnützig ist also auch die Gesellschaft, die Kleider oder Schuhwerk herstellt und an Verkaufsorganisationen (also nicht unmittelbar an die Bedürftigen) abgibt, wenn sie lediglich für das Interesse der Bedürftigen arbeitet. (So sind als gemeinnützig anerkannt worden nicht bloß die Verkäufe der Gemeinden an Kleidern und Schuhwerk für Minderbemittelte, sondern auch die Reichstextilaktiengesellschaft, die Reichskleiderlager und die Reichsschuhversorgung, soweit sie Gegenstände zur Abgabe an Minderbemittelte herstellen und verteilen (Vgl. S. 288e).

β) Destinatar der Tätigkeit muß die **Allgemeinheit** sein. In erster Linie also die Gesamtheit der Bevölkerung oder ein Teil davon. Es darf sich nicht um einen geschlossenen Kreis von Personen handeln, bei dem beschränkte Sonderinteressen vorliegen, wie bei einer Familie oder den Angestellten und Arbeitern eines bestimmten Unternehmens (in letzterem Falle kann Wohltätigkeit vorliegen) oder bei einer Gruppe von Fabrikanten. Wohl aber genügt die Bevölkerung einer Gemeinde (der z. B. Kanalisation, Badeanstalt, Krankenhaus, Bedürfnisanstalten — s. aber unten zu 3 — zugute kommen) oder die Zugehörigkeit zu einem bestimmten Stande (Handwerk, Beamtenschaft, Offizierkorps, Arbeiterschaft) oder zu einer Glaubensgemeinschaft. Eine den Begriff der Allgemeinheit ausschließende Beschränkung liegt vor, wenn die Teilnahme an den Leistungen durch hohe

Eintrittsgelder beschränkt ist, doch ist Bedingungslosigkeit nicht nötig, so kann z. B. bei einem Heim die Zulassung in der Hand einer Kommission liegen, oder es können gewisse Beiträge zu einem Verein gefordert werden, wie das z. B. bei Vereinen zur Unterstützung bei Krankheiten, bei Todesfällen vorkommt.

γ) Die Tätigkeit muß **Nutzen bringen für die Allgemeinheit** (das gemeine Beste). Ob dieser Nutzen auf leiblichem, geistigem oder sittlichem Gebiete liegt, ist gleichgültig. Er muß aber verständig, als solcher von der allgemeinen Anschauung gewertet sein, auch im Ausmaß nicht über die vernünftige Beantwortung der Frage nach dem Bedürfnis hinausgehen, vor allem darf er nicht auf dem Gebiete des Luxus liegen: der Luxusbegriff ergibt sich dabei nicht ohne weiteres daraus, ob die etwa zugeteilten Gegenstände Luxusgegenstände sind, die Versorgung der Schulkinder mit guten Bildern (die nach § 15 II Nr. 2 stets luxussteuerpflichtig sind) kann gemeinnützig sein. In Betracht für den Begriff der Gemeinnützigkeit kommen, stets unter Prüfung der Verhältnisse des einzelnen Falles, Veranstaltungen der öffentlichen Gesundheitspflege (Krankenanstalten, Irrenhäuser, Lazarette, Kriegergenesungsheime, Erholungsstätten, Entbindungsheime, Kinderbewahranstalten, Säuglingsheime, Bedürfnisanstalten), der Erziehung (Magdalenenheime, landwirtschaftliche, mit öffentlichen Mitteln unterhaltene Haushaltungsschulen), der Bildung (Volksbüchereien, Vortragsveranstaltungen; s. auch AusfBest. §§ 3ff. und oben zu § 1 Nr. 1 B V S. 179), der Bewahrung Hilfloser (Krüppelheime, Altersheime, Asyle für Obdachlose), der Kunst (Museen) u. dgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 AusfBest. stellt — im Gegensatz zu der früheren Stellungnahme des RFM. v. 21. Mai und 10. Juli 1919, Amtl. Mitt. S. 144 und 360 — fest, daß auch der Betrieb von Landestheatern und städtischen Theatern gemeinnützig ist.

d) Der Begriff „wohltätig".

α) Der Begriff ist enger als der Begriff „mild" oder „mildtätig". Dieser umfaßt alles, was die Lage anderer in wirtschaftlicher oder geistiger Hinsicht „mildern" will. Auch ein adliges Fräuleinstift, das Damen auf der Stufe ihrer gesellschaftlichen Stellung erhalten will, kann mildtätig sein. Bei Wohltätigkeit bedarf es dagegen der Bedürftigkeit des andern in dem Sinne, daß einer Notlage abgeholfen werden soll. Der Begriff deckt sich mit dem der christlichen Caritas. Es braucht sich dabei nicht um Armut zu handeln, aber es müssen Bedürfnisse sein, deren Befriedigung für ein menschenwürdiges Dasein, für die leibliche und geistige Entwicklung gepflegt werden müssen, für die der Bedachte aber nach seiner sozialen Lage oder seiner körperlichen Beschaffenheit nicht selbst aus eigenen Mitteln sorgen kann. Der Destinatar muß also zu den Minderbemittelten gehören, andern darf die Leistung nicht offenstehen, oder die Veranstaltung darf jedenfalls nicht auf seine Bedürfnisse in erster Linie abgestellt sein. (So liegt es bei Volksbüchereien, bei Volksküchen, die zwar jedem zugänglich, aber ihrer Einrichtung und Preisbildung nach in erster Linie für Minderbemittelte bestimmt sind.)

β) Die Herkunft der Mittel ist gleichgültig. Es brauchen nicht freiwillige Gaben oder Stiftungen zu sein. Vielmehr können die Mittel aus der Erwerbstätigkeit des Leistenden stammen, wie vielfach bei kirchlichen Anstalten, die auf Gewinnabsicht (für die wohltätigen Zwecke) abgestellte, selbst natürlich nicht befreite Betriebe haben oder bei Wohlfahrtseinrichtungen von Industrieunternehmen.

γ) Im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit fordert die Wohltätigkeit nicht, daß es sich um das Wohl der Allgemeinheit handelt. Sie kann auf einen beschränkten Personenkreis, selbst eine Familie, abgestellt sein. Vor allem kommen hier Stiftungen für Arbeitnehmer eines bestimmten Betriebes in Betracht.

δ) Im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit ist nötig, daß die Leistung für den

Leistenden ein materielles Opfer bedeutet, daß sie also entweder unentgeltlich erfolgt (dann entfällt schon aus diesem Grunde die Steuerpflicht) oder gegen unter dem Wert zurückbleibende Vergütung. Erhält sich also ein Unternehmen aus den von den Benutzenden gezahlten Entgelten, so ist es niemals wohltätig.

e) Die Zwecke müssen **ausschließlich** verfolgt werden. Da, wie zu V 2 dargelegt, nicht auf die Gesamtleistungen eines rechtlich einheitlichen Unternehmens abgestellt zu werden braucht, so bezieht sich die „Ausschließlichkeit" nicht darauf, daß ein Unternehmen nicht auch mit anderen Leistungen auf Erwerb ausgehen könnte. Vielmehr muß lediglich der Tätigkeitskreis, um den es sich handelt, ausschließlich auf die Gemeinnützigkeit oder Wohltätigkeit abgestellt sein und nicht daneben andere Ziele verfolgen.

α) Es muß die Erzielung von Überschüssen ausgeschaltet sein. Dabei ist nicht nötig, daß — bei gemeinnützigen Unternehmen, bei wohltätigen liegt es dem Begriff nach anders — zugesetzt wird. Vielmehr kann sich das Unternehmen selbst erhalten und sein Kapital verzinsen: vgl. § 10 Abs. 1 Satz 4 AusfBest.

β) Es darf nicht mittelbar der Versorgung dritter Personen (d. h. anderer als der Destinatare) dienen. Eine „Wohltätigkeitsanstalt" kann im Grunde dazu dienen, bestimmten Personen einen Beruf zu verschaffen oder den Geschäftsführern in Gehältern und Provisionen Gewinne zuzuführen („Wohltätigkeitsschwindel").

γ) Es darf nicht die „Wohltätigkeit" getrieben werden, um damit einem Erwerbszweck zum mindesten gleichzeitig zu dienen. Das ist in den meisten Fällen bei den Wohlfahrtsanstalten der gewerblichen Unternehmen der Fall: Kasinos, Kantinen, Stillstuben für Arbeiterinnen, Bäder in Betrieben mit schmutzender Arbeit, Schlafräume für unverheiratete Arbeiter werden nicht bloß aus Gründen der Sozialpolitik gehalten, sondern um dem Unternehmen Arbeiter zuzuführen. Wenn bei solchen Leistungen auch zugesetzt wird, so kann doch von ausschließlicher Wohltätigkeit (Gemeinnützigkeit scheidet schon nach c, α aus) nicht die Rede sein. Das gilt auch von solchen Veranstaltungen in staatlichen Betrieben (Beamtenküchen, Eisenbahnerkantinen u. ä.). Anders liegt es, wenn der charitative Zweck offensichtlich überwiegt, wie bei Altersheimen, Werksbüchereien, Ferienheimen, Schulen, Turnhallen, Versammlungsräumen.

f) Die Zwecke müssen erkennbar sein, und zwar:

α) der Absicht nach. In der Regel wird eine Satzung oder Stiftungsurkunde vorliegen. In ihr müssen die Zwecke bezeichnet sein. Dabei genügt es nicht, wenn die Satzung ohne nähere Umschreibung von der Verwendung der Mittel zu gemeinnützigen Zwecken spricht (vgl. OVG. die 4 Erkenntnisse i. St. Bd. 14 S. 315);

β) in der tatsächlichen Geschäftsführung, wie das auch bei der Anerkennung als zuwachssteuerfreies Unternehmen nach § 30 Abs. 4 ZStG. gefordert wird.

In beiden Beziehungen wird es nicht erforderlich sein, der sehr strengen Rechtsprechung des pr. OVG. zu § 1 Abs. 2 Nr. 2 pr.EinkStG. zu folgen. Das OVG. verneint bereits die Ausschließlichkeit, wenn nach der Satzung oder der tatsächlichen Geschäftsführung ein Reservefonds gebildet wird oder noch so geringe Dividenden verteilt werden (vgl. die 4 Entscheidungen des OVG. i. St. Bd. 14 S. 314). Die AusfBest. § 10 Abs. 1 Satz 6 stellen denn auch geringere Anforderungen auf (s. II S. 290).

3. Die befreiten Leistungen. Wie bereits zu IV und zu VI 1 erwähnt, erstreckt sich die Befreiung nicht grundsätzlich auf das ganze, an sich seiner Tendenz nach gemeinnützige oder wohltätige Unternehmen. Es ist insbes. festzuhalten,

im Gegensatz zu der Bedeutung der Anerkennung als gemeinnützig oder als „milde Stiftung" in anderen Gesetzen, daß niemals solche Tätigkeitsgebiete eines Unternehmens steuerfrei sind, die auf die Erzielung von Überschüssen abzielen, etwa deshalb, weil die Überschüsse den gemeinnützigen Zwecken dienen sollen und nur zu diesem Behufe erstrebt werden. Nicht der Zweck, sondern der **Inhalt der Leistung** entscheidet.

a) Die Leistungen als solche müssen gemeinnützig oder wohltätig sein. Diese Forderung ergibt sich aus dem Grundgedanken der ganzen Befreiung und der Betrachtung vom Standpunkt des Leistungsberechtigten aus. Ein Unternehmen kann mit der Gesamttendenz gemeinnützig oder wohltätig sein, es kann aber trotzdem auf Erwerb gerichtete Leistungen neben der eigentlichen charitativen Tätigkeit vornehmen. Es scheiden damit besonders alle rein gewerblichen Nebenbetriebe einer charitativen Anstalt (dessen Landwirtschaft, Brauerei usw.) aus, ferner aber auch alle Verkäufe in Wohlfahrtsanstalten hergestellter oder gewonnener Produkte, der Früchte des landwirtschaftlichen Betriebs, der in Blindenheimen oder Krüppelheimen geflochtenen Körbe und Matten und alle entsprechenden Leistungen (das Zerkleinern von Holz, die Gestellung von Arbeitskräften u. ä.) aus. (So auch der Regierungsvertreter, Ber. 1919 S. 48.) Das gilt auch, wenn das Unternehmen mit diesen als solchen nicht gemeinnützigen oder wohltätigen Leistungen unter dem Durchschnittsmarktpreis bleibt; ist doch keine Steuerfreiheit gegeben, sofern die Gewinnabsicht vorhanden ist. Der niedrige Preis kann sich aus der Arbeit ohne Personalspesen ergeben, wie das besonders bei Klöstern, Schwesterniederlassungen u. ä. vorkommt. Unterhält also eine Kongregation ein Krankenhaus und verpflegt darin neben Minderbemittelten auch Angehörige wohlhabender Stände zu einem höheren Satze, der so bemessen ist, daß aus diesen Leistungen Überschüsse sich ergeben, so ist insoweit die Steuerpflicht gegeben, wenn auch der Satz niedriger ist, als der, für den ein Erwerbsunternehmen oder ein öffentliches Krankenhaus das gleiche bieten könnte. Ebenso liegt es, wenn ein Magdalenenheim Wäsche billiger als jede Waschanstalt wäscht, weil es freie Arbeitskräfte hat: es übernimmt das Wäschewaschen nicht, um den Hausfrauen, die dort waschen lassen, zu nützen oder wohlzutun, sondern um sich Mittel für den Wohlfahrtszweck, die Erziehung gefährdeter Mädchen, zu verschaffen. Auszuscheiden sind auch Leistungen, die zwar im Rahmen eines gemeinnützigen Betriebes vor sich gehen, aber nichts mit dem angestrebten Nutzen oder der Pflege des Wohles der Bedachten zu tun haben: so z. B. die Verkäufe von Zigarren, Extraverpflegung in Krankenhäusern.

b) Ist die Leistung als solche gemeinnützig oder wohltätig, so muß der Preis außerdem unter dem Durchschnitt des Betrages bleiben, für den man die gleiche Leistung auch im freien Wettbewerb haben kann (§ 3 Nr. 3 Satz 1; AusfBest. § 10 Abs. 2 Satz 1). Soweit also nicht schon aus dem Grundsatz zu a die Steuerbefreiung ausscheidet, entfällt sie jedenfalls bei an sich einheitlich im Dienste der Gemeinnützigkeit und Wohltätigkeit stehenden Unternehmen, als entweder alle Benutzer Preise zahlen, für die sie die gleichen Leistungen auch in Erwerbsanstalten bekommen oder insoweit, als die Benutzer in Klassen eingeteilt werden und in den besseren Klassen Entgelte zu entrichten haben, wie sie auch in Privatunternehmen üblich sind. Ist in einer Klosterschule der Preis nicht anders als im allgemeinen in einer Privatschule, so kann eine Befreiung aus dem religiösen Zweck nicht hergeleitet werden. Steuerpflichtig sind ferner die ersten und u. U. auch zweiten Klassen der öffentlichen und kirchlichen Krankenhäuser, Irrenhäuser, Bedürfnisanstalten, Altersheime usw. Für die Zulässigkeit einer solchen Zerlegung in steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen trotz einheitlicher Verwaltung hat sich bereits der Ber. 1918 S. 32 ausgesprochen;

ebenso RFM. v. 20. April 1920 (RStBl. S. 276) und RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 415). Hat ein Unternehmen ein Monopol, so daß es Durchschnittspreise anderwärts nicht gibt, so wird zu prüfen sein, ob die Preise nach kaufmännischen Grundsätzen berechnet sind: würde man also selbst die Tätigkeit mancher Kriegsgesellschaften, z. B. der Reichsgetreidegesellschaft, als dem Gemeinwohl dienend ansehen, so wäre doch die Steuerpflicht deshalb gegeben, weil die Preise kaufmännisch kalkuliert sind. Ebenso mag ein Müllabfuhrbetrieb der Gemeinde an sich dem gemeinen Besten dienen: seine Leistungen sind nicht steuerfrei, wenn die Gebühren nicht wesentlich niedriger sind, als sie bei einem Privatbetrieb der gleichen Art sein könnten. Das gleiche gilt, wenn etwa eine Gemeinde das Beerdigungswesen in Regie nimmt.

c) Ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch der gemeinnützigen und wohltätigen Verwaltungen nach § 1 Nr. 2 wird meist nicht vorliegen. Die Verpflegung nicht nur etwaiger Anstaltsinsassen, sondern auch der Schwestern und Diakonissinnen erfolgt innerhalb der „gewerblichen" Tätigkeit und ist als unentgeltlich frei. Das gilt auch von der Verwendung der Früchte des vorhandenen landwirtschaftlichen oder gärtnerischen Betriebs für die Verpflegung. Wegen des besoldeten Personals gilt die Befreiung nach § 2 Nr. 9 (s. zu § 2 K S. 265).

VII. Formelle Voraussetzungen.

1. Es muß ein **Antrag** gestellt werden. Über den Zeitpunkt, wann er zu stellen ist, sagen weder das Gesetz noch, im Gegensatz zu § 4 alte AusfBest. 1918, die AusfBest. etwas. Für die zukünftigen Leistungen kann es jederzeit geschehen. Mit Rücksicht auf bereits ausgeführte Leistungen wird es nicht bloß, wie nach § 4 alte AusfBest. 1918, bis zur Abgabe der Steuererklärung, auch nicht, wie bei § 9 Abs. 4 GrunderwerbStG., spätestens bei Einlegung des Rechtsmittels, sondern so lange möglich sein, als nicht die Steuer für die Leistungen unanfechtbar festgesetzt ist: spätestens also, solange ein Rechtsstreit über die Steuerpflicht noch anhängig ist.

2. Es muß eine **Anerkennung** ausgesprochen werden.

a) Rechtsnatur. In der 1. A. (S. 99) war angenommen worden, daß es sich um einen Verwaltungsakt handelt, der, wenn man der Einteilung Kormanns (System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte 1910 S. 49f. u. 260) folgt, nicht bloß rechtsbestimmend ist, wie ein Urteil, sondern rechtsbegründend (konstitutiv). Daraus war gefolgert, daß die Steuerfreiheit auch eintritt, wenn die Voraussetzungen zu Unrecht angenommen waren, und, entgegen der bisherigen Praxis bei der Befreiung 1 zu RStG. Tarif Nr. 1 A c, daß nicht ohne weiteres mit dem Wegfall der Voraussetzungen auch die Befreiung wegfällt, daß es vielmehr eines aufhebenden Aktes bedarf. (A. A. offenbar Weinbach S. 125.) Diese Auffassung bestätigt nunmehr § 78 AO., der eine ausdrückliche Zurücknahme voraussetzt (vgl. den Wortlaut unten zu e).

b) Die Anerkennung ist auch nötig, soweit eine Anerkennung bereits unter dem alten UStG. 1918 ausgesprochen war. Diese Anerkennung kann nicht für ein neues Gesetz, das zudem andere Voraussetzungen für die Anerkennung ausspricht, weitergelten (vgl. § 10 Abs. 4 AusfBest.).

c) Das **Anerkennungsverfahren.**

α) Zuständig ist das LFA., und zwar örtlich dasjenige, wo das Unternehmen betrieben wird, bei mehreren Betriebsorten, wo der Sitz der Leitung ist (vgl. § 53 AO.). Über vorherige Berichterstattung an den RFM. vgl. Rundschr. v. 9. Jan. 1920 III 654, 2. Juni 1920 III U 3423. [Unter dem alten UStG. 1918 war die oberste Landesfinanzbehörde, also z. B. in Preußen der pr. FM., zuständig; v. 1. Okt. 1919, mit Einrichtung der eigenen Reichsfinanzverwaltung

ist die Zuständigkeit auf den RFM. übergegangen. Anerkennungen, die irrtümlich nach dem 1. Okt. 1919 noch von der obersten Landesfinanzbehörde ausgesprochen worden sind, können nach § 78 Abs. 1 Nr. 1 AO. zurückgenommen werden.]

β) Vor der Entscheidung ist die von der Landesregierung bezeichnete Behörde des Landes, in dem das Unternehmen betrieben wird (auch hier muß § 53 AO. gelten), gehört werden. In Preußen sind die Regierungspräsidenten zuständig.

γ) Über die Entscheidung ist ein schriftlicher Bescheid zu erteilen und dem Antragsteller bekanntzugeben (Zustellung ist nicht nötig). Über Listenführung s. § 10 Abs. 5 AusfBest. (S. 291). Gegen die Entscheidung findet innerhalb eines Monats (§ 230 AO.) die Beschwerde an den RFH. statt. Da es sich nicht um einen Steuerbescheid (§ 211 AO.) handelt, ist eine Rechtsmittelbelehrung im Bescheid nicht nötig; § 231 Abs. 3 AO. findet daher keine Anwendung. Die Frist läuft auch ohne vorherige Rechtsmittelbelehrung. Der RFH. entscheidet im Beschlußverfahren (§ 284 AO.). Er kann dabei den gesamten Tatbestand (im Gegensatz zum Rechtsbeschwerdeverfahren) aufrollen, Beweise erheben usw. Bindende Norm auch für den RFH. ist nicht bloß § 3 Nr. 3, sondern auch kraft Delegation des § 3 Nr. 3 Satz 3 der § 10 AusfBest., und zwar nicht bloß, soweit er bestimmte Rechtssätze enthält, sondern auch, soweit er Richtlinien aufstellt, die sich auch aus den Beispielen ergeben können.

d) Die Wirkung der Anerkennung. Soweit sie nicht — was zulässig ist — zeitlich begrenzt ist, gilt sie für alle auf den zu 1 bezeichneten Zeitpunkt folgende Steuerabschnitte bis zur Zurücknahme (e). Die Wirkung ist, wie zu a bereits ausgeführt, konstitutiv. Das daraus sich ergebende Recht auf Befreiung kann in dem Rechtsmittelverfahren über die einzelne Veranlagung geltend gemacht werden und der Anerkennungsbescheid ist dann ein der Auslegung (nicht der Prüfung auf die Berechtigung: das lediglich verneint RFH. 2. S. v. 21. Mai 1919 Bd. 1 S. 66, Amtl. Mitt. S. 236, was Heß JurW. Bd. 48, 1919, S. 1010 wohl verkennt) unterliegender rechtsgeschäftlicher Verwaltungsakt (eine solche Auslegung nimmt z. B. RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920, RStBl. S. 415 vor).

e) Wegen der **Zurücknahme** ist jetzt § 78 AO. maßgebend. Er lautet:

§ 78. (1) Wo eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis ausgesprochen worden ist, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit, kann diese Verfügung, soweit nicht Widerruf oder weitere Bedingungen vorbehalten sind, nur zurückgenommen oder eingeschränkt werden:

1. *wenn die Verfügung von sachlich unzuständiger Stelle erlassen worden ist,*
2. *wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren, oder das Vorhandensein dieser tatsächlichen Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten irrig angenommen ist,*
3. *wenn der Beteiligte die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt worden sind, nicht erfüllt oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.*

(2) Hat der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie Täuschung, Zwang, Bestechung, veranlaßt, so kann sie mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden.

Danach ist zu unterscheiden:

α) Zurücknahme mit rückwirkender, also zur Nachforderung der Steuern Anlaß gebender Kraft bei subjektiv rechtswidriger Erlangung (§ 78 Abs. 2).

β) Zurücknahme mit Wirkung vom Tage der Bekanntgabe (§ 73 AO.), und zwar αα) ohne weiteres bei Vorbehalt des Widerrufs oder Eintritt einer an die Anerkennung geknüpften resolutiven Bedingung (z. B. solange das Entgelt nicht einen bestimmten Betrag überschreitet); ββ) unter bestimmten Voraussetzungen (§ 78 Abs. 1 Nr. 1—3), von denen freilich Nr. 2 ziemlich weit geht.

Wie die Zurücknahme ist die Einschränkung (Zurücknahme nur für eine Gruppe von Leistungen) zu behandeln.

§ 4.

Erbringt ein Unternehmer den Nachweis, daß er von ihm ausgeführte Gegenstände im Inland erworben oder in das Inland eingeführt hat und die Lieferung an ihn der Steuerpflicht unterlag, so vergütet ihm die Steuerstelle den Teil des entrichteten Entgelts, der der Steuer für die Lieferung an ihn entspricht. Der Antrag ist für einen Steuerabschnitt (§ 33) gleichzeitig mit der Steuererklärung (§ 35) zu stellen.

Entw. 1918 § 22 — Begr. 1918 S. 42/43 — altes UStG. 1918 § 28 Abs. 1 — alte AusBest. 1918 § 2 — Entw. 1919 § 4 — Begr. 1919 S. 39 — Ber. 1919 S. 12, 49. I. 1.

Inhalt.

I. 1. Zu § 4 enthalten die §§ 17 und 18 **AusfBest.** nähere Erläuterungen.

§ 17. Ein Vergütungsanspruch, auf dessen Geltendmachung §§ 204ff. entsprechende Anwendung finden, steht zu

1. *in den Fällen des § 12 Abs. 1 und 2 dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 20 und des § 24 Abs. 1 bis 3 des Gesetzes (vgl. §§ 197, 198);*
2. *im Falle des § 14 demjenigen, der die Umsatzsteuer entrichtet hat, oder dessen Erben, wenn sie den Gegenstand wieder in das Inland gebracht haben (vgl. § 200 Abs. 3);*

3. (1) *im Falle des § 4 des Gesetzes Unternehmern, die im Inland erworbene oder in das Inland eingeführte Gegenstände ohne vorherige Bearbeitung oder Verarbeitung (§ 11 Abs. 1 Nr. 2) ins Ausland liefern (Ausfuhrhändlern). Sie erhalten auf ihren Antrag bei dem für sie zuständigen Umsatzsteueramt einen Betrag in Höhe von 1,5 v. H. des von ihnen ihrem inländischen Lieferer entrichteten Entgelts vergütet, wenn die Lieferung an sie mit der allgemeinen Umsatzsteuer belastet war, in Höhe von 15 v. H., wenn sie mit der Luxussteuer belastet war. Der Antrag ist für jeden Steuerabschnitt zu stellen; jedoch steht es dem Antragsteller frei, für den Vergütungsantrag einen kürzeren Zeitraum, mindestens aber einen Kalendermonat, zu wählen. Der gewählte Zeitabschnitt darf im Laufe eines Kalenderjahrs nur mit Zustimmung des zuständigen Umsatzsteueramts geändert werden.*

(2) *Der Antragsteller hat nachzuweisen,*

a) *daß und wann er die Gegenstände in das Ausland geliefert hat,*

b) *daß und wann er sie im Inland erworben hat,*

c) *daß die Lieferung an ihn bei seinem Lieferer umsatz- oder luxussteuerpflichtig, also nicht nach den §§ 2, 3 oder 7 des Gesetzes steuerfrei war, oder daß er selbst bei der Einfuhr Luxussteuer entrichtet hat, und*

d) *welches Entgelt er dem Lieferer entrichtet hat.*

(3) *Der in Abs. 2 geforderte Nachweis ist durch die Vorlegung von Büchern und Geschäftspapieren oder durch Auskünfte des Lieferers zu erbringen. Der Nachweis wird dadurch erleichtert, daß der Ausfuhrhändler sich durch seinen Lieferer in der Rechnung angeben läßt, ob die Lieferung der allgemeinen Umsatzsteuer oder der Luxussteuer unterliegt. Nicht erforderlich ist der Nachweis, daß die Steuer vom Lieferer bereits entrichtet und in welcher Höhe dies geschehen ist. Vermag der Antragsteller die erforderlichen Beweise nicht zu beschaffen, so ist der Vergütungsantrag abzuweisen (vgl. Anleitung nach Muster 3).*

(4) *Das Landesfinanzamt kann Unternehmer mit ordnungsmäßiger Buchführung (§ 18) auf Antrag von dem Nachweis gemäß Abs. 3 befreien, wenn der Fachverband und die zuständige Handelskammer bescheinigen, daß gegen die Zuverlässigkeit des Unternehmers keine Bedenken bestehen. Die Befreiung hat die Wirkung, daß das Umsatzsteueramt Ermittlungen gemäß §§ 205 ff. A.O. erst vornehmen wird, wenn ein besonderer Anlaß zu Zweifeln in die Richtigkeit der Bücher gegeben ist. Erweisen sich die gemäß Abs. 3 gemachten Angaben als in wesentlichen Punkten unrichtig, so haben der Fachverband und die zuständige Handelskammer die Verpflichtung, die dadurch erwiesene Unzuverlässigkeit des Steuerpflichtigen sofort unter voller Namens- und Firmennennung zur Kenntnis ihrer Mitglieder zu bringen. Außerdem kann der Fachverband, wenn er bei der Erteilung der Bescheinigung grob*

fahrlässig gehandelt hat, oder wenn ihm nach der Erteilung Umstände bekannt geworden sind oder hätten bekannt werden müssen, die die Unzuverlässigkeit des Steuerpflichtigen ergeben, und wenn er diese neuen Umstände nicht unverzüglich dem Umsatzsteueramte mitgeteilt hat, zur Haftung für etwaige Steuerausfälle herangezogen werden.

§ 18 AusfBest., dessen Abs. 4 in Betracht kommt, ist bereits zu § 2 Nr. 1 B II (S. 221) abgedruckt.

Die Muster 3, 5 und 6 werden am Schlusse des Buches abgedruckt werden.

Die Verfahrensbestimmungen in §§ 204 ff. AusfBest. s. ebenfalls am Schluß.

2. Wichtige Erläuterungen enthält weiter das **Rundschreiben des RFM. v. 28. Juli 1920** (RStBl. S. 420), das, neben erst bei § 17 Nr. 3 zur Erörterung kommenden Bestimmungen über Ein- und Ausfuhr von Luxusgegenständen, folgenden Wortlaut hat:

„Der Reichsrat hat den AusfBest. zum UStG. über Ein- und Ausfuhr (§§ 11 ff.) mit der Maßgabe zugestimmt, daß die Verhandlungen mit den beteiligten Kreisen darüber weiter geführt werden, ob und inwieweit es möglich ist, den Verkehr mit dem Ausland in umsatzsteuerlicher Beziehung weiterhin zu erleichtern, insbes. die Schwierigkeiten bei der Durchführung des Vergütungsanspruchs des Ausfuhrhändlers zu verringern. Als Ergebnis der inzwischen beendeten Verhandlungen ist festzustellen, daß die Grundsätze, die in den §§ 11 ff. AusfBest. niedergelegt sind, als eine geeignete Grundlage für den Aufbau weiterer Erleichterungen anerkannt worden sind. Das gilt besonders von dem Verfahren, betr. die Durchführung des Vergütungsanspruchs, mit dem sich die durch diese Regelung am meisten betroffenen Kreise der Ausfuhrhändler in ihrer überwiegenden Mehrheit einverstanden erklärt haben. Die AusfBest. über Ein- und Ausfuhr bleiben also in ihren Grundzügen in Kraft . . .

B. Erleichterungen bei Durchführung des § 4 des Gesetzes.

(1) § 17 Nr. 3 AusfBest. besagt, daß der Vergütungsantrag abzuweisen ist, wenn der Antragsteller nicht die erforderlichen Beweise zu beschaffen vermag. Die Beschaffung möglichst erschöpfender Unterlagen liegt also im Interesse des Antragstellers. Abgesehen davon wird sie aber auch die Bearbeitung des Vergütungsantrags wesentlich fördern. Es wird daher zweckmäßig sein, daß der Lieferer dem Ausfuhrhändler gegenüber angibt, ob er die Lieferung überhaupt für umsatzsteuerpflichtig hält, ob er sie für befreit ansieht und ob sie der Luxussteuer unterliegt; auch die Angabe des für den Lieferer zuständigen Umsatzsteueramtes wird sich empfehlen. Von mehreren Seiten ist darauf hingewiesen, daß der Lieferer sich weigern könnte, den dem Ausfuhrhändler obliegenden Nachweis durch Beibringung von Unterlagen zu ermöglichen. Mit einem großen Teil der Beteiligten stehe ich grundsätzlich auf dem Standpunkt, daß die normalen Beziehungen zwischen Lieferer und Ausfuhrhändler als die Regel anzusehen sind und daß mit Rücksicht auf die Aufrechterhaltung dieser Beziehungen der Lieferer ein ebenso großes Interesse haben wird, dem Ausfuhrhändler den ihm obliegenden Nachweis zu erleichtern, wie der Ausfuhrhändler selbst. Auch hier wird es Pflicht der kaufmännischen Verbände sein, die Lieferer darauf hinzuweisen, daß und in welchem Umfange sie die Aufgaben des Ausfuhrhändlers erleichtern können, daß eine Erleichterung dieser Aufgaben nicht nur eine selbstverständliche kaufmännische, sondern ebenso eine allgemeine staatsbürgerliche Pflicht ist und daß sich der Lieferer bei einer Weigerung dem Verdacht aussetzt, sich selbst der Steuer entziehen zu wollen. Sollte der Lieferer in Verkennung der ihm mit dem Ausfuhrhändler gemeinsamen Interessen in einzelnen Fällen

das erforderliche Material dem Ausfuhrhändler nicht zur Verfügung stellen, so steht es dem Ausfuhrhändler frei, sich auf diese Weigerung bei Begründung seines Antrags dem Umsatzsteueramt gegenüber zu berufen. Das Umsatzsteueramt ist nach § 204 AO. durchaus in der Lage, die materielle Wahrheit durch Befragen des Lieferers zu erforschen. Es wird dabei Gelegenheit nehmen, festzustellen, ob die Verweigerung der Auskunft etwa erfolgt ist, um die eigene Steuerpflicht den Behörden gegenüber zu verschleiern; die Vorschriften über die Steueraufsicht werden heranzuziehen sein. Ich erwarte, daß die Umsatzsteuerämter den berechtigten Wünschen der Ausfuhrhändler mit allem Nachdruck entsprechen.

(2) Zu § 17 Nr. 3 Abs. 4 AusfBest. ist von verschiedenen Seiten auf das Mißliche einer Verpflichtung für den Fachverband und die Handelskammer hingewiesen worden, die Unzuverlässigkeit des Steuerpflichtigen öffentlich zur Kenntnis zu bringen. Dem ist entgegenzuhalten, daß eine derartige Verpflichtung nicht etwa grundsätzlich besteht, sondern nur dann eintritt, wenn sich der Fachverband und die Handelskammer überhaupt darauf einlassen, ein Zeugnis über die Zuverlässigkeit des Unternehmers auszustellen. Von einer Aufhebung dieser Bestimmung sehe ich ab, da es Fachverbände gibt, die derart straff organisiert sind, daß sie in der Lage sind, ihren Mitgliedern die Vorteile des § 17 Nr. 3 Abs. 4 zu verschaffen, die aber dann auch Mittel an der Hand haben wollen, um Unzuverlässige durch eine Veröffentlichung als solche zu kennzeichnen. Im übrigen steht selbstverständlich neben der besonderen fakultativen Mitwirkung der Handelskammern oder des Fachverbandes, wie sie § 17 Nr. 3 Abs. 4 ermöglichen will, die allgemeine Auskunftspflicht gemäß den Vorschriften der AO.

(3) § 18 Abs. 4 AusfBest. kann zu Mißverständnissen Anlaß geben. Nicht allein der Ausfuhrhändler im technischen Sinne hat das eingangs beschriebene Buch zu führen, sondern jeder, der Waren ins Ausland ausführt, sei es, daß es sich um Lieferer, sei es, daß es sich um Ausfuhrhändler handelt. Soweit ein Lieferer an Ausfuhrhändler geliefert hat und von diesen Entgelte bezogen hat, fällt naturgemäß die Möglichkeit der Eintragung der Lieferung als solcher ins Auslandsowie einer Eintragung ins Auslandslagerbuch fort."

II. Wirtschaftlicher Grund und Wirkung des Vergütungsverfahrens.

Über den Grundgedanken des § 4 ist bereits bei § 2 Nr. 1 B IV 3c (S. 227) gehandelt worden. § 4 entspricht im wesentlichen dem § 28 Abs. 1 des alten UStG. 1918. Die Vorschrift wurde erforderlich, als, im Gegensatz zum WUStG. 1916, nicht bloß die Ausfuhr der im Inland bezogenen Waren, also des Ausfuhrhändlers, befreit wurde, sondern auch die Lieferung des Fabrikanten ins Ausland. Es galt zu vermeiden, daß der deutsche Fabrikant die Belastung seiner für das Ausland bestimmten Ware mit der Steuer bei der Lieferung an einen inländischen Ausfuhrhändler ersparen wollte, indem er entweder unmittelbare Geschäftsbeziehung im Ausland suchte, die Vermittlung des Ausfuhrhändlers also ausschaltete oder sich eines ausländischen Vermittlers, z. B. eines holländischen oder englischen Import- und Exporthauses bediente. Die Gefahr einer Ausschaltung des Ausfuhrhändlers wuchs bei Erhöhung des Steuersatzes auf 1,5 v. H. und bei Zurückverlegung der Luxussteuer von 15 v. H. zum Fabrikanten. Bei einer diese Gefahr ausschaltenden Vorschrift war nicht bloß das Bestreben maßgebend, den deutschen Exporthandel als einen wichtigen Erwerbsstand (besonders in Hamburg, Bremen, Berlin, Leipzig) zu erhalten, sondern vor allem zu vermeiden, daß der deutsche Export von ausländischen Handelshäusern abhängig würde. Die Aufgabe des § 4 ist somit, den Ausfuhrhändler trotz der Steuer, die auf dem Umsatz vom deutschen Fabrikanten oder deutschen Großhändler an ihn liegt,

instand zu setzen, als Gestehungspreis für die Kalkulation des Auslandshandelspreises von dem gleichen Betrage auszugehen, wie der unmittelbar ausführende Fabrikant oder Großhändler. Dies Ergebnis wurde erreicht, wenn dem Ausfuhrhändler der Betrag wieder gutgebracht wurde, der als Steuer die Lieferung an ihn belastet hatte, und er so instand gesetzt wurde, von vornherein mit dem Wiedereingang dieses Betrages, also mit einem um 1,5 v. H. oder 15 v. H. ermäßigten Gestehungspreis (allerdings zuzüglich eines Zinsausfalls für die Zeit zwischen der Zahlung des höheren Einkaufspreises und der Vergütung), zu rechnen. Wenn aus Fabrikantenkreisen eingewendet worden ist, die ganze Vergütung würde lediglich in die Tasche des Ausfuhrhändlers fließen, ihn lediglich bereichern, so kann das wohl in der Zeit eines Valutastandes, der fast beliebige Preisforderungen im Ausland zuließ, hie und da möglich gewesen sein, sonst aber verkennt der Einwand die Lage des Ausfuhrhändlers und seine Aufgabe, die deutsche Ware gegenüber ausländischer Konkurrenz in den ausländischen Absatzgebieten zu behaupten, ihr neue Absatzgebiete zu schaffen, völlig. Die Interessen der auf den Auslandabsatz angewiesenen deutschen Industrie — soweit sie nicht eigene Vertreter im Ausland sich leisten kann — und des Exporthandels sind die gleichen und verlangen, daß jede vermeidbare Spese auf dem ins Ausland gehenden Gut ausgeschaltet wird. Es ist daher ein bedauerlicher Mißbrauch, wenn Firmen, die an Exporteure liefern, sich vertraglich ausbedingen, daß diese die vergüteten Beträge den Firmen auszahlen sollen.

Darüber, daß es nicht möglich war, die Lieferung an den Ausfuhrhändler zu befreien, daß es sich dabei vielmehr um eine steuerpflichtige, im Inland ausgeführte Lieferung handelt, vgl. zu § 2 Nr. 1 B X (S. 240).

Darüber, daß eine Befreiung des Ausfuhrguts von allen auf ihm ruhenden Umsatzsteuerquoten vom Rohstoff bis zum Fertigfabrikat nicht durchführbar war, vgl. ebenfalls zu § 2 Nr. 1 B IV (S. 225).

III. Die materiellen Voraussetzungen des Vergütungsanspruchs.

1. Es muß sich um eine unmittelbare — nach § 2 Nr. 1 umsatzsteuerfreie — Lieferung ins Ausland handeln. Über den Begriff s. zu § 2 Nr. 1 B IV 2 (S. 225). Nicht in Betracht kommt § 4 also bei der Vermittlung von Auslandsverkäufen im Namen des deutschen Auslandsfabrikanten oder des ausländischen Importeurs, also in der Form der Agentur oder der unmittelbaren Stellvertretung. Weder der Vertreter eines ausländischen Importhauses, der in Deutschland tätig ist und für das Haus, in dessen Namen, kauft und ins Ausland versendet, hat einen Vergütungsanspruch, noch die deutsche Firma, die im Ausland im Namen eines deutschen Fabrikanten verkauft. In einem solchen Fall ist die deutsche Firma, da sie nicht ins Ausland liefert, sondern eine Vermittlungsleistung ausführt, mit ihrer Provision umsatzsteuerpflichtig. Ob der Fall bloßer Vermittlung oder der Lieferung im eigenen Namen vorliegt, wird besonders danach zu unterscheiden sein, ob die inländische Firma die Faktura unmittelbar auf die ausländische Firma oder auf den Exporteur ausstellt.

2. Der Lieferer ins Ausland muß ein Ausfuhrhändler sein, d. h. er muß Waren im Inland erwerben und dann ohne weitere Bearbeitung oder Verarbeitung ins Ausland liefern. (Über den Sonderfall der Einfuhr aus dem Ausland s. zu 5 S. 305.)

a) Gleichgültig ist, ob er dabei als Eigenhändler oder als Kommissionär (Einkaufskommissionär eines ausländischen Hauses oder Verkaufskommissionär eines inländischen Fabrikanten) tätig ist. Gleichgültig ist im letzteren Fall selbstverständlich auch, ob der Exporteur in dauerndem Vertragsverhältnis mit der ausländischen Firma steht (so daß sich diese verpflichtet hat, unter Ge-

währung einer festen Kommission alle Waren durch den Exporteur zu kaufen) oder auf Grund eines einzelnen Auftrags des Kommittenten handelt. In allen Fällen ist der Exporteur mit dem von ihm vereinnahmten Kaufpreise nach § 2 Nr. 1 umsatzsteuerfrei. Über die Frage, ob der Exporteur, wenn er nicht als Eigenhändler, sondern als Kommissionär tätig ist, also seine Preise und Gewinnquote nicht frei bemißt, sondern auf eine feste Kommissionsgebühr vom inländischen Einkaufspreis berechnet, angewiesen ist, vgl. zu § 2 Nr. 1 B VI 2 c (S. 230) und zu §§ 5 und 7.

b) Derjenige, der erwirbt und ausführt, darf die erworbene Ware nicht vor der Ausfuhr verändern, sie nicht bearbeiten oder verarbeiten. Über den Begriff der Bearbeitung oder Verarbeitung vgl. zu § 2 Nr. 1 B VIII 4 (S. 237). Wer die eingekaufte Ware nicht bloß handelstechnisch behandelt, sondern verändert, ist nicht Ausfuhrhändler, sondern Fabrikant. Für ihn liegt ein Anlaß zu der Vergütung nicht vor (es sei denn, daß er einen Luxusgegenstand, der bei der Lieferung an ihn luxussteuerpflichtig war, verarbeitet und das neue Produkt ausführt; vgl. über diesen von dem hier behandelten Falle verschiedenem Vergütungsanspruch zu § 19).

3. Die Lieferung an den Ausfuhrhändler muß umsatzsteuerpflichtig gewesen sein. Es scheiden also die Lieferungen aus, die unbelastet bleiben. Darüber, daß eine Lieferung an den Ausfuhrhändler als solche nicht steuerfrei ist, auch wenn die Versendung durch den Lieferer unmittelbar ins Ausland oder in den deutschen Freihafen oder an Bord eines Schiffes erfolgt, vgl. eingehend zu § 2 Nr. 1 B X (S. 240). In Betracht kommen dagegen folgende steuerfreie Lieferungen:

a) Lieferungen aus dem Ausland, also die Ausfuhr eingeführter Waren; vgl. darüber zu 5.

b) Lieferungen, bei denen der Lieferer als Erwerber aus dem Ausland nach § 2 Nr. 1 B IX (S. 238) mit seinem ersten, an den Ausfuhrhändler erfolgenden Umsatz steuerfrei war.

c) Lieferungen, die nach § 7 (Fall des sog. reinen Handels) umsatzsteuerfrei waren. Es handelt sich hier vor allem um den Fall, daß der Ausfuhrhändler nicht bei dem Fabrikanten unmittelbar, sondern bei einem Großhändler (z. B. einem Eisengroßhändler) kauft, und der verkaufende Großhändler seine Lieferungspflicht dadurch erfüllt, daß er die Ware, die er selbst nicht auf Lager hat (nicht unmittelbar besitzt), von der Fabrik, bei der er sie seinerseits erwirbt, an den Ausfuhrhändler senden läßt (gleichgültig, ob mit Frachtbrief des Fabrikanten oder mit eigenem). Über die Einzelheiten vgl. zu § 7. — Nicht hierher gehört der Fall, daß zwischen dem deutschen Lieferer und dem Ausfuhrhändler ein (nicht im eigenen Namen liefernder) Vertreter, ein Agent (sog. Exportagent) steht: dann liefert die deutsche Fima unmittelbar an den Ausfuhrhändler, der Agent leistet zwischen ihnen nur den Vermittlungsdienst, um das, unmittelbar zwischen deutschem Lieferer und Ausfuhrhändler zum Abschlusse kommende, Lieferungsgeschäft zustande zu bringen.

d) Lieferungen durch Privatpersonen außer in den Fällen des § 1 Nr. 3 (Versteigerung) und des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (Privatverkäufe von Luxusgegenständen).

4. Der Ausfuhrhändler muß den Lieferungspreis bereits bezahlt haben. Der Vergütungsanspruch ist also nicht gegeben, wenn der Preis dem Ausfuhrhändler, etwa bis dieser seinen Verkaufspreis erhält, kreditiert wird. Bei Teilzahlungen entsteht der Vergütungsanspruch in Höhe der Teilzahlung.

5. Ein **Sonderfall,** der erst durch Ergänzung des § 4 in den Ausschußberatungen (Ber. S. 39) ausdrücklich berücksichtigt ist, ist der des Durchfuhrhändlers.

a) Kauft der Ausfuhrhändler im Ausland (z. B. in Frankreich) und führt die eingeführte Ware unmittelbar ins Ausland (z. B. nach Rußland) wieder aus, so bedarf es an sich eines Vergütungsanspruchs nicht, da sich ja der Vorgang aus steuerfreier Einfuhr und steuerfreier Ausfuhr zusammensetzt; vgl. darüber zu § 2 Nr. 1 B IX S. 242.

b) Anders ist es, wenn der eingeführte Gegenstand ein Luxusgegenstand ist. Dann ist die Einfuhr luxussteuerpflichtig und der einführende Ausfuhrhändler würde also die Ware nur mit 15 v. H. belastet wieder ausführen können, wenn er die Luxussteuer hat zahlen müssen. Im allgemeinen wird das freilich nicht der Fall sein. Denn, wenn es sich um einen Luxusgegenstand handelt, der nach § 21 der Kleinhandelsteuer unterliegt, so kann der einführende Ausfuhrhändler sich dem Umsatzsteueramt gegenüber als Wiederveräußerer in der Form des § 22 (s. d.) ausweisen und ist dann steuerfrei. Handelt es sich um einen Luxusgegenstand, der der Herstellersteuer nach § 15 unterliegt, so hat der einführende Ausfuhrhändler die Möglichkeit der unbelasteten Durchfuhr unter Einhaltung der Zollvorschriften über die Durchfuhrüberwachung (vgl. § 15 Abs. 2 AusfBest., oben abgedruckt zu § 2 Nr. 1 B II S. 233). Nicht immer wird aber die Befolgung dieser Vorschriften möglich sein, dann kommt die Vergütung nach § 4 in Betracht.

IV. Die formellen Voraussetzungen der Vergütung.

1. Der Ausfuhrhändler hat einen Antrag zu stellen.

a) Nach § 4 sollte der Antrag gelegentlich der eigenen Steuererklärung gestellt werden, also im Januar für das voraufgegangene Kalenderjahr. § 17 Nr. 3 Abs. 1 AusfBest. hat hiervon abweichend bestimmt, daß auch schon vorher und für kürzere Zeitabschnitte, mindestens monatlich, der Antrag gestellt werden kann. Dadurch wird der Zinsverlust, der für den Ausfuhrhändler zwischen der Bezahlung des Kaufpreises bis zur Vergütung eintritt, abgekürzt. Davon, daß der Lieferer tatsächlich die Steuer bezahlt hat oder daß er bereits veranlagt ist, ist der Antrag und die Vergütung nicht abhängig (§ 17 Nr. 3 Abs. 3 Satz 3). § 17 Nr. 3 Abs. 1 letzter Satz AusfBest. ist so zu verstehen, daß der Ausfuhrhändler für jedes Kalenderjahr zu erklären hat, welche Vergütungsabschnitte er wählt; er muß sie dann einhalten, eine Änderung ist nur mit Zustimmung des Umsatzsteueramts zulässig.

b) Die Antragfrist entspricht im Regelfalle der Steuererklärungsfrist, beträgt also einen Monat oder den längeren Zeitraum, auf den die Erklärungsfrist auf Antrag verlängert wird; eine dem § 196 Abs. 7 AusfBest. (vgl. unten zu § 19) entsprechende Vorschrift, daß das Umsatzsteueramt für die Durchführung des Nachweises eine Nachfrist setzen kann, fehlt, eine analoge Anwendung erscheint aber unbedenklich. Erfolgt der Vergütungsantrag in kürzeren Abschnitten als die Steuererklärung, so wird, entsprechend der für diese bestehenden Frist, die Antragfrist ebenfalls auf einen Monat zu bemessen sein. — Zweifelhaft kann sein, ob die Antragfrist als Ausschlußfrist zu behandeln ist. Die Steuererklärungsfrist ist selbstverständlich keine Ausschlußfrist, auch das nach ihrem Ablauf Vorgebrachte ist zu berücksichtigen (§ 67 AO.). Bei dem Vergütungsanspruch handelt es sich aber um Geltendmachung eines Rechts; § 131 AO., der nach § 135 Abs. 2 AO. auf die Vergütungsansprüche anwendbar ist, bezeichnet die Frist für die Geltendmachung des Anspruchs ausdrücklich als Ausschlußfrist, und wenn § 135 wegen der Länge der Frist auf die darüber bestehenden Vorschriften verweist, so muß diese Vorschrift in § 4 erblickt werden. Die im Regelfall bestehende Verknüpfung der Ausschlußfrist mit einer andern streckbaren Frist mag ungewöhnlich sein, sie folgt aber aus dem Gesetz. Ist also der Antrag nicht in der Steuer-

erklärungsfrist, sei es der normalen, sei es der verlängerten, gestellt, so ist eine Berücksichtigung nur noch im Wege der Nachsicht gemäß § 68 AO. möglich, der trotz seines Wortlautes nicht bloß auf echte Rechtsmittel, sondern auf alle für Rechtsbehelfe bestehenden Ausschlußfristen ausgedehnt werden muß.

2. Der Nachweis ist zu erbringen, daß die materiellen Voraussetzungen zu III 1—4 zutreffen.

a) § 17 Nr. 3 Abs. 3 und § 18 Abs. 4 AusfBest. enthalten Anhaltspunkte, wie der Nachweis am besten belegt werden kann. Die Vorschriften sind nicht bindend in dem Sinne, daß es sich um einen auf andere Weise nicht erbringbaren Formalbeweis handelt, wie etwa im Falle des § 22 oder bei der Luxussteuerbuchführung. Bindende Voraussetzung ist nur, daß die Bücher so geführt sind, daß aus ihnen die in Betracht kommenden Geschäftsvorgänge ersichtlich sind und an der Hand der Belege die Führung eines bündigen Beweises möglich ist. § 17 Nr. 3 Abs. 3 weist darauf hin, daß als Nachweis vor allem Erklärungen des Lieferers über die Steuerpflicht der Lieferungen an den Ausfuhrhändler in Betracht kommen. Aus den Kreisen der Ausfuhrhändler ist vielfach geklagt worden, daß die Lieferer sich weigern, selbst Erklärungen abzugeben. Der Grund kann nur sein, daß sie Verwendung dieser Erklärungen für die Kontrolle ihrer eigenen Steuererklärungen fürchten: diese Verwendung ist auch selbstverständlich und die Furcht wiederum kann sich nur aus Hinterziehungsabsicht herleiten. Wenn die Ausfuhrhändler unmittelbar einen eigenen Anspruch auf Auskunft gegenüber dem Lieferer gefordert haben, so fehlt hierfür eine gesetzliche Unterlage. Der zu I 2 abgedruckte Runderlaß weist aber darauf hin, daß es in solchen Fällen genügt, wenn der Ausfuhrhändler sich als Beleg für seinen Vergütungsanspruch auf die Weigerung beruft, das Umsatzsteueramt klärt dann durch Ausübung seines Auskunftsrechts nach § 175 AO. die Verhältnisse.

b) Das erleichterte Nachweisverfahren des § 17 Nr. 3 Abs. 4 AusfBest. soll eine genaue Prüfung aller Belege bei jedem Vergütungsantrag überflüssig machen. Vgl. dazu oben zu I 2 zu (2) (S. 303).

V. Die Vergütung.

1. Die Vergütung richtet sich nach dem Einkaufspreis des Ausfuhrhändlers, auf seinen Verkaufspreis kommt es also nicht an. Zugrunde zu legen ist der wirklich bezahlte Einkaufspreis, nicht etwa der vereinbarte, der später durch Skonti oder Rabatt ermäßigt worden ist. Andererseits ist auch der volle Einkaufspreis zu berücksichtigen, auch wenn er den Inlandspreis überschreitet, weil ein Valutaaufschlag für den Auslandsabsatz in Betracht kommt.

2. Die Vergütung beträgt den gleichen Hundertsatz, nachdem die Lieferung mit Steuer belastet ist. Also:

a) $1^1/_2$ v. H., wenn die Lieferung der allgemeinen USt. unterlag;

b) 15 v. H., wenn sie der Luxussteuer unterlag. Dabei ist zu beachten, daß es immer nur auf die Lieferung unmittelbar an den Ausfuhrhändler ankommt. Das Gesetz geht dabei davon aus, daß der Ausfuhrhändler unmittelbar von der Fabrik kauft, also, wenn es sich um einen Luxusgegenstand nach § 15 handelt, die Lieferung an den Ausfuhrhändler mit 15 v. H. belastet ist und der Ausfuhrhändler sie vergütet erhält. Steht zwischen dem Fabrikanten, der herstellersteuerpflichtig ist, und dem Ausfuhrhändler ein Großhändler (Eigenhändler oder Kommissionär), so kann nur der Betrag vergütet werden, der als Steuer die Lieferung dieses Großhändlers an den Ausfuhrhändler belastet, und das sind nicht 15 v. H., sondern nur $1^1/_2$ v. H. Ein Weg, den Vergütungsanspruch des Ausfuhrhändlers hier auch auf die Luxussteuer auszudehnen, die auf der vorhergehenden Lieferung lag, ist nicht wohl möglich, da ja sonst festgestellt wer-

den müßte, wie hoch der Einkaufspreis des Großhändlers war und damit dessen Geschäftsbeziehungen und Gewinnquoten dem Ausfuhrhändler bekannt würden Ähnlich liegt es in dem Fall, daß der Ausfuhrhändler einen bei der Einfuhr luxussteuerpflichtigen Gegenstand nicht selbst, sondern erst vom Einführenden erwirbt.

c) 5 v. H., wenn es sich um eine der Anzeigensteuer unterliegende Lieferung (Prospekte, Verpackungsmittel u. ä.) handelt.

VI. Das Vergütungsverfahren.

1. Die Rechtsnatur des Vergütungsanspruchs.

a) Es handelt sich nicht um ein in das Ermessen der Behörde gestelltes Billigkeitsverfahren (wie bei § 108 AO.), sondern um ein Rechtsverfahren. (So schon 1. A. S. 204 II und für den Anspruch nach § 28 des alten UStG. 1918 RFH. 2. S. v. 23. April 1920, RStBl. S. 419.) Die Voraussetzungen zu III und IV sind für die Zubilligung erschöpfend, des Nachweises einer besonderen Härte bedarf es nicht.

b) Der Ausdruck Vergütung ist an Stelle des im alten UStG. 1918 (§ 28) gewählten Ausdrucks Erstattung gesetzt, weil eine Steuer nur demjenigen „erstattet" werden kann, der zu ihr veranlagt war, Steuerschuldner war oder (fälschlich) als solcher behandelt worden ist. Hier handelt es sich nicht darum, daß der Steuerschuldner etwas zurückerhält, sondern ein Dritter, an dem Steuerschuldverhältnis und der Veranlagung Unbeteiligter, erhält einen Anspruch wegen der Wirkung, die aus der Steuerpflicht des andern für ihn volkswirtschaftlich eintritt. §§ 127 ff. AO. scheiden solche Ansprüche, die als Vergütungsansprüche bezeichnet sind, ausdrücklich von den Erstattungsansprüchen. (Vgl. auch Ball RStR. Bd. 1, 1920, S. 264.)

2. Zuständig ist nicht das Umsatzsteueramt, bei dem der Lieferer zu veranlagen ist, sondern das Umsatzsteueramt des Ausfuhrhändlers.

3. Über den Zeitpunkt des Antrags vgl. zu IV 1. § 135 AO. kommt nicht in Betracht, da § 4 selbst vorschreibt, daß der Antrag mit der eigenen Steuererklärung zu stellen ist. Werden kürzere Antragsabschnitte gewählt, so gilt jedenfalls der Ablauf der Steuererklärungsfrist (also der 31. Jan. des auf das laufende Kalenderjahr folgenden Jahres) als spätester Zeitpunkt. Fristverlängerungen sind, wie bei der Steuererklärung, zulässig (Ber. 1919 S. 12).

4. Das Umsatzsteueramt erteilt einen Bescheid, der nach § 127 Abs. 2 (§ 135 Abs. 2) AO. eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten hat.

5. Die Rechtsmittel sind gemäß § 223 AO. die gleichen wie bei einer Veranlagung: also Einspruch beim Umsatzsteueramt binnen 1 Monat (bei fehlender Rechtsmittelbelehrung wird die Frist nicht in Lauf gesetzt, § 231 Abs. 3 AO.); sodann Berufung an das Finanzgericht, Rechtsbeschwerde an den RFH. (Der ordentliche Rechtsweg ist ausgeschlossen, § 227 AO.)

6. Ist dem Antragsteller die Vergütung zugesprochen, und der Bescheid unanfechtbar geworden, so ist der Betrag ihm auszuzahlen; eine Verzinsung durch den Steuerfiskus findet nicht statt (anders als bei Erstattungen; vgl. § 132 in Verbindung mit § 135 Abs. 2 AO.).

7. Abtretung oder Verpfändung eines Vergütungsanspruchs ist zulässig, bedarf aber zur Wirksamkeit der Mitteilung an das Umsatzsteueramt (§ 136 AO.).

8. Zweifelhaft ist in der AO. die Frage, ob der Vergütungsbescheid nachträglich zurückgenommen und geändert, die bereits gezahlte Vergütung wieder zurückgefordert werden kann und aus welchen Gründen. Sieht man in dem Vergütungsbescheid lediglich eine Verfügung, so würde er nach § 75 AO. jederzeit oder, wenn man § 78 AO. (vgl. zu § 3 D VII 2 d S. 299) glaubt anwenden zu können, bei Veranlassung durch unlautere Mittel zurückgenommen werden können. M. E. ist aber erforderlich, den Vergütungsbescheid genau so

wie einen Steuerbescheid zu behandeln, was ja in der AO. bezüglich der Rechtsmittel (§ 223) auch geschieht: danach ist sinngemäß eine Abänderung oder Zurücknahme zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden oder die Aufsichtsbehörde Fehler aufdeckt, die eine geringere Vergütung rechtfertigen (§ 76, § 212 AO.). Dabei wird man auch die Verjährungsfrist des § 121 AO. (fünf Jahre) für dieses Rückforderungsrecht des Steuerfiskus entsprechend anwenden müssen.

§ 5.

(1) In den Fällen, in denen die Steuer lediglich an die Lieferung anknüpft, liegt eine Lieferung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft. Als Lieferung ist auch eine Leistung aus einem Vertrag über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt. Das gilt auch, wenn Sachen in Ausführung eines solchen Vertrags mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

(2) Der Lieferung steht die Übertragung der mit dem Besitz eines Pfandscheins verbundenen Rechte gleich.

Vgl. Tarif-Nr. 10 RStG. in der Fassung des WUStG. (Warenlieferungen), dazu KommBer. 1916 S. 9 ff., AuslGrunds. II, III, IV. — Im Entw. im UStG. 1918 fehlt eine dem § 5 entsprechende Vorschrift, vgl. jedoch zu § 5 Abs. 1 Satz 2: Entw. 1918 § 7 Abs. 3, Begr. 1918 S. 34 und UStG. 1918 § 8 Abs. 3. — Entw. 1919 § 5. — Begr. 1919 S. 39. — Wegen der Frage des Kommissionsgeschäftes s. Ber. 1918 S. 73 f., Ber. 1919 S. 46 f.

Inhalt.

I. Entstehungsgeschichte.

Das WUStG. besteuerte nur (Waren-)Lieferungen. Den Begriff erläutert Zusatz 2 als entgeltliche Übertragung beweglicher Sachen, auch dann, wenn sie ohne vorgängige Bestellung erfolgt, und Zusatz 3 stellt die Werklieferungen gleich; die AuslGrunds. 1916 II—IV umschrieben diese Begriffe näher, unter III wird auch die Übertragung der Ware vom Kommittenten an den Kommissionär als Lieferung erklärt. Das alte UStG. 1918 dehnte die Steuerpflicht auf alle Leistungen aus, erwähnte aber in § 1 Abs. 1 die Lieferungen noch besonders, einmal, um durch die Worte „und sonstige Leistungen" die Ausdehnung zu betonen, weiter wegen der besonderen Wichtigkeit der Lieferungen unter den Leistungen. Es befaßte sich sonst im allgemeinen Teil des Gesetzes aber nicht mit dem Begriff der Lieferungen, obgleich eine Reihe von Vorschriften sich lediglich auf Lieferungen und nicht auch auf Leistungen bezogen (besonders § 2 Nr. 1, § 4). Nur in § 8 Abs. 3 wurde für die Luxussteuer bestimmt, daß als Lieferung auch die Werklieferung zu gelten habe. Das Schrifttum (vgl. 1. Aufl. S. 97, Kloß S. 2) wandte den Grundsatz im Anschluß an die erwähnten Vorschriften des WUStG. jedoch auch für die allgemeine Umsatzsteuer an. Streitig war in Schrifttum und Praxis die Frage der Behandlung des Kommissionsgeschäfts (vgl. unten zu VI 6). Im Anschluß an das Gutachten des RFH. 2 S. v. 20. Juni 1919 (Bd. 1 S. 40, Amtl. Mitt. S. 301) ist § 5 Abs. 1 Satz 1 des neuen UStG. gefaßt worden. § 5 Abs. 1 Satz 2 schließt sich unter Verbesserung des Wortlauts an den erwähnten § 8 Abs. 3 des alten UStG. an. § 5 Abs. 1 Satz 3 erledigt eine unter dem alten UStG. streitige Frage (s. unten zu VI 5c). § 5 Abs. 2 verwertet ebenfalls eine Erfahrung aus der Praxis des alten UStG.

II. Bedeutung des § 5.

§ 5 behandelt den Lieferungsbegriff. Die Lieferung soll von sonstigen Leistungen abgegrenzt werden. Das ist aus folgenden Gründen wichtig:

1. Das neue (wie schon das alte) UStG. erstreckt sich zwar auf alle Leistungen. Aber die wichtigsten Sondersteuern, die Luxussteuern (§§ 15 f., 21 f., auch § 47) umfassen nur Lieferungen. Danach kann es für die Frage, ob eine Leistung mit 1,5 oder mit 15 v. H. zu besteuern ist, entscheidend sein, ob der Rechtsvorgang, der einen Luxusgegenstand betrifft, eine Lieferung oder eine sonstige Leistung ist. Vor allem kommt es hier auf den Unterschied der Werklieferung von der bloßen Werkleistung an (besonders auch für die Frage der Reparaturen).

2. Eine Reihe von Vorschriften für die allgemeine Umsatzsteuer betrifft nur Lieferungen, nicht auch sonstige Leistungen, so § 2 Nr. 1 und § 4 (Umsatz im Auslandsverkehr, s. dort zu V S. 228), § 6, besonders auch die Vorschrift über die Befreiung des reinen Handels (§ 7).

3. Bei der Übergangsvorschrift des § 46 Abs. 5 (Preisaufschlag bei alten Verträgen) kann es darauf ankommen, ob ein Rechtsvorgang als (Waren-) Lieferung warenumsatzstempelpflichtig oder nach dem damaligen Recht steuerfrei gewesen wäre (vgl. zu § 46).

4. Vor allem aber ist die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung wichtig für die Feststellung des Steuermaßstabes. Als Entgelt für eine Lieferung gilt der volle Gegenwert für den Gegenstand der Lieferung, also mindestens der Lieferungspreis, als Entgelt für eine Leistung dasjenige, was der Leistung gegenübersteht. Ist z. B. Inhalt des Vertrags nicht die Lieferung eines Gegenstands, sondern nur die Vermittlung dieser Lieferung, so kommt nicht der Lieferungspreis, sondern nur das Entgelt für die Vermittlungsleistung (die Provision) in Betracht. Die Frage ist von besonderer Bedeutung bei der Kommission (vgl. zu VI 6).

III. Der Begriff der Lieferung.

1. Der Ausdruck „Lieferung" in dem Sinne des Umsatzsteuerrechts ist dem bürgerlichen Recht fremd. Im Handelsrecht spricht man im Anschluß an §§ 981 ff. pr. ALR. I, 11 und das AHGB. Art. 328 von einer Lieferung, wenn eine Ware verkauft wird, die der Verkäufer noch nicht hat, erst noch beschaffen muß (vgl. Staub, 9. Aufl. Exkurs vor § 373 Bem. 13 S. 623). In diesem Sinne spricht auch § 764 BGB. von „Lieferung" und verwandte § 48 des alten Börsengesetzes v. 22. Juni 1896 die Ausdrücke Lieferungsfrist und Lieferungszeit. Auch im Stempelrecht (RStG. Tarif Nr. 4, pr. StG. Tarifstelle 32, s. Hummel-Specht 1906 S. 741) werden die Ausdrücke „Lieferungsverträge", „Lieferungspreis" in diesem Sinne gebraucht. Eine so beschränkte Bedeutung kommt für das UStG. nicht in Betracht, wie bereits das WUStG. in dem zu I erwähnten Zusatz 2 zu Tarif Nr. 10 RStG. ausdrücklich hervorhebt. Es handelt sich vielmehr um einen viel weiteren Begriff, für den etwa die im Stempelrecht (a. a. O.) bedeutsamen Begriffe Kauf- und sonstige Anschaffungsgeschäfte, entgeltliche Veräußerungsverträge einen Anhalt geben können. Dafür spricht, daß Zusatz 4 zu Tarif Nr. 10 RStG. für die WUSt. ausdrücklich den Ausdruck „Kauf- oder Anschaffungsgeschäft" brauchte. Man kann daraus folgern, daß jedenfalls die Ausführung jedes Kauf- oder Tauschvertrags hierher gehört, weiter aber läßt sich auch der Schluß rechtfertigen, daß sonst beim Geschäft zwischen dem Kommissionär und dem Dritten wie beim Geschäft zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten in der Ausführung je eine Lieferung zu erblicken sei. Denn für die Kauf- und Anschaffungsgeschäfte der Tarif-Nr. 4 RStG. wird das durch § 19 Abs. 3 RStG. ausdrücklich festgestellt, ohne daß man aus dem Wortlaut eine Ausdehnung gegenüber dem Begriffe der Tarifstelle selbst zu folgern brauchte. Da aber das WUStG. ein Teil des RStG. war, liegt die Verwertung jener Vorschrift aus dem unzweifelhaft rechtsverwandten Gebiet der Tarif-Nr. 4 (für die nicht selten auch der Ausdruck „Umsatzsteuer" gebraucht wird) besonders nahe. Das RG. hatte nun aber für den WUSt. diese Heranziehung des Stempelrechts im Erkenntnis des 7. Zs. v. 8. Nov. 1918 (Bd. 94 S. 111, Amtl. Mitt. 1919 S. 10) abgelehnt und unter Lieferung nur die Eigentumsübertragung verstanden, die zwar bei der Einkaufskommission zweimal eintritt, nicht aber bei der Verkaufskommission, bei der der Kommissionär nicht Eigentümer wird. Diese enge Auslegung, die von der in dem früheren Erkenntnis v. 25. Juni 1918 (Amtl. Mitt. S. 102) für die Einkaufskommission erfolgten Heranziehung der Grundsätze des RStG. ohne weitere Würdigung der Entstehungsgeschichte absieht, ist vom RFH. 2 S. in dem Gutachten v. 20. Juni 1919 (Bd. 1 S. 40, Amtl. Mitt. S. 301) nicht angenommen worden. Beachtenswert ist dabei, daß der RFH. von einem Zusammenhang mit dem Stempelrecht ganz absieht und behauptet, das UStG. verwende den Begriff „Lieferung" in einem von der sonstigen Gesetzessprache abweichenden Sinn. Das ist bei der engen Verknüpfung der Anfänge des Umsatzsteuerrechtes mit dem Stempelrecht kaum ganz zutreffend. Anderseits erscheint bei der das Stempelrecht weit über-

wiegenden Bedeutung des Umsatzsteuerrechts eine selbständige Entwicklung der Grundbegriffe durchaus erforderlich. Dafür gibt das neue UStG. 1919 nunmehr in der selbständigen Begriffsbestimmung des § 5 die Grundlage.

2. Bei der Erforschung des Lieferungsbegriffs ist zunächst von dem einfachen Falle auszugehen, daß ein Lieferer und ein Abnehmer einander gegenüberstehen, und zu vermeiden, den Begriff von vornherein auf die Lieferungsvorschrift des § 7 (§ 4 des alten UStG.) abzustellen, wo Kettengeschäfte, mehrere Lieferungen vorausgesetzt sind. Der Begriff, der aus § 5 zu entwickeln ist, muß vor allem auch für die Luxussteuer — für die § 7 ja ausscheidet (§ 7 Abs. 2) — geeignet sein, denn für sie bildet die Lieferung einzigen Steuergegenstand. Die Gleichstellung des Begriffs der Lieferung mit dem der **„Ablieferung"**, den C. Becher 1. A. S. 21 ff., 65 f. und Mitt. der Steuerauskunftstelle des R.-Verb. d. D. Ind. 1919 S. 110 zugrundelegen will, ist daher m. E. abzulehnen. Der Begriff ist gewiß nicht ungeeignet, um die Vorschrift des § 7 näher zu beleuchten. Er führt aber für den Normalfall der Lieferung zwischen zwei Personen doch wohl nur zu Unklarheiten, indem er an die Stelle einfacher rechtlicher Verhältnisse reine tatsächliche Vorgänge setzt, die von jenen zeitlich getrennt sein und dem Lieferer überhaupt unbekannt bleiben können. Die „Ablieferung" im Handelsrecht (vgl. Düringer-Hachenburg z. B. Bd. III S. 24 und 288 f.) liegt vor, wenn der Käufer in diejenige tatsächliche räumliche Lage versetzt wird, die es ihm einseitig ermöglicht, sich in den unmittelbaren Besitz der Ware zu setzen. Dazu genügt nicht das Besitzkonstitut oder die Abtretung des Herausgabeanspruchs, vielmehr muß die Abwicklung des Geschäfts zur Einweisung in den unmittelbaren Besitz führen: das kann, insbesondere, wenn mehrere Geschäfte aufeinander folgen, viel später erst geschehen. Es kann bei der brevi manu traditio auch früher erfolgt sein. Es ist aber für eine steuerpflichtige Lieferung gar nicht nötig, daß es überhaupt zur Ablieferung kommt. Die Steuerpflicht fällt nicht weg, wenn beim Versendungskauf die Ware am Bestimmungsort nicht ankommt, sondern vorher untergeht oder beim Platzkauf die Ware, an der der Kunde im offenen Laden durch Ausscheidung der Gattungsware schon Eigentum erlangt hat, bei der Überbringung ins Haus dem Boten geraubt wird: in beiden Fällen hat der Käufer zu zahlen, obgleich es zur Ablieferung nicht kommt; es genügt eben, daß der Verkäufer das zur Lieferung Erforderliche getan hat, und hieran muß auch die Umsatzsteuer anknüpfen (vgl. zu § 1 C II 2c S. 191). Im übrigen bleiben, da § 7 für die meisten aufeinanderfolgenden Lieferungen (Kettengeschäfte) die Steuerpflicht dem Ablieferungsbegriff entsprechend entscheidet, als Fälle, für die vom Standpunkt der Ablieferung die Steuerpflicht zu verneinen wäre, nur etwa die aus dem folgenden Beispiel hervorgehenden Arten der Eigentumsübertragung übrig: A. verkauft seine Maschine an B., mietet sie aber noch von B. auf einige Zeit und kauft sie schließlich dem B. wieder ab; hier ist einmal durch Besitzkonstitut und einmal durch brevi manu traditio Eigentum übergegangen, ohne daß es zur „Ablieferung" kam. C. Becher (S. 23 oben) hält beide Fälle für steuerfrei. Ein wirtschaftlicher Grund scheint mir zu fehlen. Es liegen zwei Leistungsaustausche vor, bei beiden ist der volle Wert der Maschine Gegenstand der Kalkulation, an beiden Verkehrsakten kann verdient und verloren werden, beide Geschäftsleute belasten und erkennen sich zweimal, die Möglichkeit, über die Maschine rechtlich in entscheidender Weise zu verfügen, hat zweimal gewechselt. Warum bei einer allgemeinen Verbrauchs- und Verkehrssteuer diese beiden Verkehrsakte ausscheiden sollen, ist nicht einzusehen. In der 2. A. hat Becher übrigens den Begriff der Ablieferung nicht wieder verwendet. Wenn er aber auch dort (S. 87) Besitzübertragung fordert, so läßt

sich auch dieses Erfordernis aus dem Lieferungsbegriff m. E. nicht ableiten (vgl. unten V 1).

3. Auslegungsgrundsatz.

a) Für das neue UStG. ist zunächst vom Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 auszugehen. Er weicht bewußt von der Gleichsetzung mit der Eigentumsübertragung ab, wie sie das RG. aus dem, freilich schon von den Gesetzgebern (Ber. 1916 S. 12) mißverstandenen Zusatz 4 zu Tarif Nr. 10 für das WUStG. entwickelt hatte (vgl. RG. 7. Zs. v. 25. Juni 1918, Amtl. Mitt. S. 102 und a. a. O.), ab und verlangt nur die Verschaffung der Verfügung über eine Sache. Der Wortlaut geht unzweifelhaft auf das Gutachten des RFH. 2. S. v. 20. Juni 1919 (Bd. 1 S. 40, Amtl. Mitt. S. 301) zurück, wie Begr. 1919 S. 39 bestätigt, er weicht aber von diesem insofern ab, als dort nicht lediglich von Verschaffung der Verfügung, sondern von der „gegen Entgelt bewirkten Besitzübertragung" gesprochen wird, „die dem Empfänger gestattet, tatsächlich und rechtlich über die Sache zu verfügen". Dieser Abweichung wird Bedeutung beizumessen sein (vgl. unten zu V 1 S. 314). Heranzuziehen ist weiter RFH. 2. S. v. 16. April 1920 (Bd. 2 S. 275, RStBl. S. 412), wo abgelehnt wird, für die Beurteilung, ob eine Lieferung vorliegt, die rechtliche Gestaltung der Verhältnisse auszuschalten und auf seine wirtschaftliche Natur abzustellen: „ein Verkehrssteuergesetz wie das UStG. würde für die Anwendbarkeit seiner Grundsätze allen Boden unter den Füßen verlieren, wenn es die Bestimmung des Verkehrs unabhängig von den Rechtsformen durchführen wollte, in denen der Verkehr, um möglich zu sein, sich bewegen muß." Was entgeltliche Lieferung sei, könne hiernach nur aus den Grundsätzen des Rechtsverkehrs bestimmt werden. Diesen Ausführungen wird zuzustimmen sein, wenn — was der RFH. offenbar nicht ablehnen will — die Grundsätze des Rechtsverkehrs aus der Würdigung der wirtschaftlichen Verhältnisse heraus auf diese angewendet werden (vgl. § 4 AO.).

b) Bei der Erläuterung werden vier Fragen zu behandeln sein:

a) Was ist unter „Verfügung", die verschafft werden soll, zu verstehen? (IV.).

b) Durch welche Leistungen wird die Verfügung „verschafft"? (V.).

c) Die Lieferung als entgeltliche Leistung. Das führt zu der Frage, welche Rechtsgeschäfte führen zur Verschaffung der Verfügung? (VI.).

d) Auf welche Gegenstände kann sich die Verfügungsverschaffung beziehen? (VII.).

IV. 1. Der Begriff **Verfügung** wird in der Rechtssprache meist im Sinne einer Handlung, eines Rechtsgeschäfts, gebraucht; in sehr weiter Bedeutung im öffentlichen Recht, wo er sich mit Verwaltungsakt deckt, in einem besonderen Sinne im bürgerlichen Recht, wo Verfügung dasjenige Rechtsgeschäft bedeutet, durch das unmittelbar auf ein bestehendes Recht eingewirkt wird; bei einer Sache, um die es sich in § 5 handelt, kommt dabei insbesondere Veräußerung oder Belastung in Betracht. Im § 5 ist Verfügung nicht im Sinne einer Handlung gebraucht, sondern eines Zustandes, in den der Abnehmer durch den Lieferer gesetzt werden soll. Dieser Zustand ist der der Fähigkeit, über die Sache zu verfügen.

Bei dieser Fähigkeit kann es sich bei der erwähnten Bedeutung des Begriffs im bürgerlichen Recht offenbar nur um eine solche im eigenen Namen handeln. Die Verschaffung muß also auf einen Zustand gerichtet sein, der den Leistungsberechtigten in die Lage setzt, Dritten gegenüber im eigenen Namen aufzutreten.

Dem Inhalte nach kann nicht jede denkbare Verfügungsmöglichkeit in Betracht kommen. Es handelt sich um den Lieferungsbegriff: Die Möglichkeit, eine Sache zu belasten, an ihr einen Nießbrauch zu bestellen, kann dabei offenbar

nicht wesentlich sein. Es kommt vielmehr auf die wichtigste Verfügung über eine Sache an, deren Veräußerung. Eine Lieferung liegt vor, wenn der eine den andern instand setzt, die Sache im eigenen Namen zu veräußern. Die Lieferung selbst besteht nicht in dieser Fähigkeit, sie ist also insbesondere nicht gleich Veräußerung, sondern es handelt sich um die Verschaffung der Fähigkeit dazu. Lieferung ist also jede Leistung, die diese Fähigkeit verschafft.

2. Es fragt sich, welche Rechtsstellung muß jemand haben, um im eigenen Namen rechtswirksam veräußern zu können.

a) Zweifellos wohnt dem **Eigentumsrecht** die Verfügungsbefugnis inne. Wenn Rudolf Stammler das Eigentum als das Recht bezeichnet, in letzter Linie über eine Sache zu verfügen, so handelt es sich offenbar gerade um die hier umgrenzten Befugnisse. Die Eigentumsverschaffung ist also als Lieferung anzusehen.

b) Aber es bedarf nicht des Eigentums, um Dritten gegenüber eine Sache rechtswirksam veräußern zu können. Daß der Konkursverwalter, der Testamentsvollstrecker, ohne Eigentümer zu sein, diese Verfügungsmacht hat oder haben kann, gehört zwar nicht hierher: sie leiten sie nicht von einem andern ab, erhalten sie vielmehr durch obrigkeitliche Bestallung. Wohl aber erhielt seine Verfügungsmacht der **Verkaufskommissionär** von einem andern übertragen, ohne doch Eigentümer der Sache notwendigerweise zu werden. Er erhält die Sache nur anvertraut, um sie zu verkaufen, braucht sie auch gar nicht in Besitz zu nehmen. Er ist aber befugt, kraft eignen Rechts und im eignen Namen, die Ware zu veräußern. Der Kommittent verschafft ihm durch Abschluß des Kommissionsgeschäfts diese Verfügungsmacht. Damit ist freilich noch nicht ausgesprochen, daß dieses Kommissionsgeschäft steuerpflichtig ist, denn es bleibt noch zu prüfen, ob die Verfügungsverschaffung entgeltlich erfolgt. Hier ist zunächst festzustellen, daß die Rechtsstellung des Verkaufskommissionärs neben derjenigen des Eigentümers als Verfügungsmacht im Sinne des § 5 in Betracht kommt. Ähnliche Verhältnisse, wie beim Kommissionär, können auch sonst vorliegen, wo jemand die Geschäfte eines andern besorgt (§ 675 BGB.) und dabei befugt ist, im eignen Namen zu veräußern (vgl. die Fälle der Syndikate, der Genossenschaften usw. unten zu VI 6 e).

c) Vgl. im übrigen über den Fall der Verfügungsverschaffung auf Grund lediglich obligatorischer Rechtsbeziehungen unten zu V 4.

V. 1. Die Verfügung muß vom Leistungsverpflichteten verschafft werden. Die Art der **Verschaffung** richtet sich nach der Verfügungsmacht, um die es sich handelt. Für das Eigentum kommen also die Formen der Eigentumsübertragung in Betracht. Schon daraus ergibt sich aber, daß Besitzübertragung nicht erforderlich ist. RFH. 2. S. v. 20. Juni 1919 a. a. O. bezeichnet zwar als Lieferung die gegen Entgelt bewirkte Besitzübertragung, die dem Empfänger gestattet, „tatsächlich und rechtlich" über die Sache zu verfügen. § 5 hat sich aber mit Recht darauf beschränkt, lediglich von der Verschaffung der Verfügung zu sprechen. Das Eigentum kann ohne Besitzwechsel übertragen werden, nämlich, wenn ein Dritter Besitz an der Sache hat und der Anspruch auf Herausgabe des Eigentums abgetreten wird. In den Fällen sonstiger Verfügungsmacht braucht noch weniger ein Besitz in Betracht zu kommen: der Verkaufskommissionär, auf den sich jene Entscheidung gerade in erster Linie bezieht, braucht die Sache nicht übergeben zu erhalten, er wird durch den Abschluß des Kommissionsgeschäfts auch nicht etwa mittelbarer Besitzer, trotzdem verfügt er über die Sache Dritten gegenüber wie ein Eigentümer. (Das verkennt C. Becher 2. A. S. 87 zu II wenn er das Kommissionsgeschäft als Hauptfall der Lieferung ohne Eigentums-

aber mit Besitzübertragung behandelt.) Es genügt also der Vertrag, der ihn ermächtigt, ohne sachenrechtliche Grundlage. Noch viel weniger bedarf es der Übertragung des unmittelbaren Besitzes; auch wenn es sich um Verschaffung des Eigentums handelt, sind alle Ersatzübertragungsarten der Verschaffung der unmittelbaren Gewalt gleichartig.

2. Für die Rechtsstellung des **Eigentums** als Ergebnis einer Lieferung kommen folgende Verschaffungsarten in Betracht:

a) In erster Linie die körperliche Übergabe (§ 929 Satz 1 BGB.). Es genügt die tatsächliche Möglichkeit der Gewaltausübung, wie sie z. B. durch die Übergabe der Schlüssel zu dem Raum, in dem sich die Sache befindet, begründet wird (fälschlich symbolische Übergabe genannt). Auch der Fall der Verabreichung der Speisen und Getränke in Gast-, Speise-, Schankwirtschaften gehört hierher, auch wenn es hier zum Eigentumsübergang noch der Verzehrung durch den Gast bedarf: der Lieferer verschafft ihm die Möglichkeit zu dieser Aneignung, indem er ihm die Speisen und Getränke vorsetzt. Die Übergabe braucht nicht an den Käufer unmittelbar zu erfolgen, sie kann auch an einen Stellvertreter, der ihm den Besitz vermittelt, z. B. einen von ihm beauftragten Spediteur geschehen (vgl. RFH. 2. S. v. 13. Juni 1919, Amtl. Mitt. S. 289).

b) Die körperliche Übergabe der Sache selbst kann durch Übergabe eines den Besitz der Sache kraft Rechtsvorschrift vermittelnden Traditionspapiers (Lagerschein, Ladeschein, Konnossement) ersetzt werden (§§ 424, 450, 647 HGB.).

c) Hat der Abnehmer schon die tatsächliche Gewalt an der Sache, hat er z. B. die Sache vorher gemietet oder zunächst als Verkaufskommissionär übergeben erhalten und will sie nun erwerben, so genügt die Einigung über den Eigentumsübergang (brevi manu traditio, § 929 Satz 2 BGB.).

d) Die Verfügung kann auch dadurch erlangt werden, daß der Lieferer zwar die tatsächliche Gewalt (den unmittelbaren Besitz) behält, aber sich dem Abnehmer gegenüber verpflichtet, sie für ihn auszuüben (§ 930 BGB., sog. Besitzkonstitut). Es spielt eine besondere Rolle bei Kleinhandelsverkäufen, wenn der Käufer sich den Gegenstand aussucht, der aus der Gattung ausgeschieden, aber für den Käufer zum späteren Abholen oder auch bis zur vereinbarten Zusendung in die Wohnung aufbewahrt wird. Daß schon dann, nicht erst mit dem Abholen und dem Zusenden die Lieferung vollzogen ist, hat für den Begriff der Lieferung in das Ausland wesentliche Bedeutung, wie zu § 2 Nr. 1 B X 3 a β (S. 241) bereits dargelegt wurde. Aber auch im Großhandel kommt das Besitzkonstitut in Betracht: so ist auf sein Vorliegen zu schließen, wenn der Veräußerer die Ware mit einem Frachtbrief an den Kunden des Käufers sendet und auf dessen Anordnung als Absender den Käufer angibt (vgl. RFH. 2. S. v. 3. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 412). [Versendet der Veräußerer die Ware mit eigenem Frachtbrief, so bleibt er zunächst noch Eigentümer und mittelbarer Besitzer, das gilt auch noch, wenn nach § 433 HGB. das frachtrechtliche Dispositionsrecht auf den Erwerber übergegangen ist (vgl. KG. v. 13. Febr. 1891 Johow Bd. 27 S. 84): macht aber der Erwerber von seinem Dispositionsrecht etwa durch weitere Verfügung, Ausstellung eines neuen Frachtbriefs Gebrauch, so geht das Eigentum über.]

e) Ohne Besitzveränderung erfolgt die Eigentumsübertragung durch Abtretung des dinglichen Herausgabeanspruchs. Es bedarf hier der bloßen Einigung (§ 931 BGB.). Da diese Einigung an keine Form gebunden ist, macht die Feststellung, ob und wann das Eigentum übergegangen ist, nicht selten erhebliche Schwierigkeiten.

Als schlüssige Handlung kommt vor allem die Übergabe eines Verfügungsscheins in Betracht, so eines Auslieferungsscheins an einen Lagerhalter, eines

Scheins über zur Aufbewahrung in der Kleiderablage oder am Bahnhof abgegebener Sachen, des Gepäckscheins usw. Besonders hervorgehoben wird in **§ 5 Abs. 2** der Fall der **Übergabe eines Pfandscheins** unter der Einigung, daß damit die Rechte aus dem Pfandschein, also das Eigentum, übertragen werden soll. Die besondere Hervorhebung ist deshalb erfolgt, weil vielfach versucht worden war, die Luxussteuer dadurch zu umgehen, daß z. B. ein Lager von Schmucksachen zunächst verpfändet wurde und dann über das Lager Pfandscheine ausgestellt und weitergegeben wurden. Liegt der Fall so, daß überhaupt eine rechtliche, ernst gemeinte Verpfändung gar nicht stattgefunden hat, so liegt ein unmittelbarer Verkauf vor, bei dem allerdings das Eigentum erst mit der Übergabe des Besitzes an dem gekauften Gegenstande übergeht. Ist tatsächlich eine Verpfändung erfolgt, so liegt ebenfalls ein Verkauf vor, dem aber unmittelbar durch Abtretung des (dinglichen) Herausgabeanspruchs gegen den Pfandleiher die Erfüllung folgt. Ob der Pfandleiher dem Vorzeiger das Pfand ohne weiteres herausgibt oder einen weiteren Beweis über den erfolgten Eigentumswechsel fordert, ist dabei ohne Bedeutung. Den Lieferungspreis stellt, wie § 8 Abs. 4 feststellt, dasjenige dar, was sich der Pfandscheininhaber für den Schein zahlen läßt, zuzüglich der Pfandsumme, die er schon vorher bekommen hat und die der Pfandscheinkäufer bei Einlösung des Pfandscheins dem Pfandleiher zurückzustellen hat (nicht auch die Zinsen: die erhält nicht der Pfandscheinverkäufer; vgl. darüber näher zu § 8 C II 7 (S. 372).

3. Die Verschaffung der Verfügung über die Sache ist eine Leistung und unterliegt daher den bei § 1 C II 2 (S. 191) dargelegten allgemeinen Grundsätzen über den Eintritt der Steuerpflicht bei Leistungen. Insbesondere ist auch bei der Verschaffung der Verfügung über die Sache zu beachten, daß nicht in allen Fällen eine Erfüllung der Verschaffungsleistung, eine vollendete Ablieferung, nötig ist. Es genügt vielmehr für die Steuerpflicht, daß der zur Lieferung Verpflichtete seinerseits alles tut, was ihm obliegt. Kommt die Lieferung durch Umstände, die nicht er, sondern der Lieferungsberechtigte zu vertreten hat, nicht zustande, so muß das trotzdem von diesem geschuldete und gezahlte Entgelt als für eine Lieferung vereinnahmt angesehen werden. Es genügt also beim Distanzkauf, daß der Lieferer die Sache „expediert", sie den Beförderungsunternehmen unter Beachtung der Vereinbarungen übergibt. Erreicht die Sache den Abnehmer nicht, so ist das ein Umstand, der steuerlich belanglos ist.

4. a) § 5 sagt, daß bei der Lieferung der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung verschaffen müßte. Das ist offenbar nicht genau, wenn man wenigstens unter Abnehmer denjenigen versteht, der dem Lieferer gegenüber einen Anspruch auf die Lieferung hat. Es ist nicht erforderlich, daß die Verschaffung sich zwischen Lieferer und Abnehmer abspielt, vielmehr kann der Lieferer die Verfügung (das Eigentum) auch einem Dritten, der nicht sein Abnehmer ist, verschaffen. Das ist insbesondere bei der Aufeinanderfolge mehrerer Käufe der Fall. Wenn A an B verkauft und B an C, B sodann den A veranlaßt, unmittelbar an C zu senden, so verschafft A nicht dem B das Eigentum, sondern dem C. Trotzdem liegt selbstverständlich eine Lieferung des A vor.

b) Schwieriger ist die Frage, ob in dem eben gegebenen Beispiel auch B Lieferer ist, auch wenn er nicht Eigentümer der Sache geworden ist. Ist also beim Kauf Lieferung ohne Eigentumsübertragung möglich? Die Frage ist für die allgemeine USt. nicht deshalb ohne praktische Bedeutung, weil § 7 (s. diesen) B ausdrücklich befreit: denn würde man sie verneinen, so wäre § 7 nicht richtig aufgebaut oder hätte nur für den Fall eine praktisch zutreffende Regelung getroffen, daß B (durch Besitzkonstitut) Eigentümer geworden wäre und dem C seinen Anspruch auf Herausgabe des Eigentums abtreten. Denn

wenn B nur den obligatorischen Anspruch aus dem Kaufvertrag hat, würde er, wenn seine Eigenschaft als Lieferer verneint würde, nach § 7 gar nicht befreit, sondern wegen einer „sonstigen Leistung“ steuerpflichtig sein. Nun steht einem solchen Eigentümer selbstverständlich Sinn und Zweck des § 7 entgegen. Die Vorschrift zeigt aber auch in § 7 Abs. 2 deutlich, daß das Gesetz von einem Lieferungsbegriff ausgeht, der auch B zum Lieferer macht. Nach § 7 Abs. 2 soll die Befreiung nicht gelten, wenn eine luxussteuerpflichtige Lieferung vorliegt. Der Fall, der hier in Betracht kommt, ist der, daß ein Privatkunde z. B. bei einem Juwelier einen goldenen (im Kleinhandel nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 luxussteuerpflichtigen) Ring, den dieser nicht auf Lager hat, nach Muster kauft, der Juwelier nun bei seinem Goldwarenfabrikanten (unter Vorlegung einer Wiederveräußerungsbescheinigung) den Ring seinerseits kauft und den Goldwarenfabrikanten veranlaßt, an den Kunden unmittelbar zu senden. Hier muß auch der Juwelier als Lieferer gelten, wenn nicht § 7 Abs. 2 sein Ziel verfehlen will, denn nur Lieferungen sind ja luxussteuerpflichtig: der Goldwarenfabrikant ist seinerseits zweifellos nicht luxussteuerpflichtig, da er ja nicht auf Grund eines Kleinhandelsgeschäfts geliefert hat (vgl. dazu auch zu § 7 Abs. 2). Man wird den Juwelier als Lieferer zu betrachten haben, weil er ja durch seine Handlungen veranlaßt, daß der Privatkunde das Eigentum erhält, für diesen ist er auch nach dem Sprachgebrauch der Lieferer. Eine Lieferung im Sinne des § 5 ist danach auch dann gegeben, wenn der Veräußerer seine Verpflichtung dadurch erfüllt, daß sein Vormann dem Erwerber das Eigentum verschafft.

c) M. E. muß man aber noch einen Schritt weitergehen. Ist die Kette länger, so wird die Ausführung durch Übertragung des Eigentums bei Abwicklung durch Lieferung des ersten in der Kette an den letzten nicht mehr durch den Vormann des letzten Veräußerers erfolgen, es sind vielmehr Veräußerer beteiligt, die ihrerseits das Eigentum nicht erhalten oder übertragen, die lediglich obligatorisch verpflichtet sind. § 7 befreit diese Zwischenglieder. Die Befreiung hat nur Sinn, wenn das Gesetz an sich von einem Lieferungsbegriff ausgeht, der eine Lieferung auch ohne dingliche Abwicklung annimmt. Man muß davon ausgehen, daß die obligatorische Verpflichtung zur Lieferung dann genügt, wenn die Ausführung durch den Verpflichteten lediglich deshalb unterbleibt, weil der Leistungsberechtigte darauf verzichtet, und wenn schließlich eine Abwicklung des Geschäfts erfolgt (vgl. darüber zu § 7).

VI. § 5 erwähnt nicht besonders das Erfordernis der **Entgeltlichkeit der Verfügungsverschaffung;** § 5 steht aber im Rahmen des § 1 Nr. 1, wo eine entgeltliche Leistung gefordert ist (vgl. zu § 1 B IV 3 S. 165). Es scheiden also solche Verfügungsverschaffungen aus, denen kein Gegenwert gegenübersteht. Zur Feststellung, ob das der Fall ist, bedarf es eines Eingehens auf die Art des Rechtsgeschäfts, das zur Verfügungsverschaffung führt und aus dem sich ihre Verbindung mit der Leistung eines Gegenwerts ergibt.

1. Es scheidet danach die **Sicherungsübereignung** aus dem Lieferungsbegriff aus. Sie ist nicht die Ausführung eines Rechtsgeschäfts, sondern nur die Sicherung eines solchen, ein Gegenwert für sie wird von dem neuen Eigentümer nicht geleistet. Auch die Rückübereignung bei Tilgung der gesicherten Schuld ist nicht etwa die Gegenleistung für die Tilgung (so auch Kloß S. 10 Anm. 14 Abs. 2, C. Becher DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 186, Wimpfheimer, JurW. Bd. 47, 1918, S. 607). Zu einer Steuerpflicht kommt es nur, wenn der Gläubiger das Recht oder die Pflicht hat, den ihm zur Sicherung übereigneten Gegenstand für die Schuld an Zahlung Statt anzunehmen: dann ist das Geschäft eine steuerpflichtige Lieferung, auch wenn die Schuld nach § 2 Nr. 2 nicht aus einer steuerpflichtigen Leistung entstanden ist. Die Sicherungsübereignung kommt

ferner für die USt. in Betracht, wenn der fiduziarische Eigentümer dem ursprünglichen Eigentümer die Sache gegen Entgelt vermietet. Auch wenn der Mietzins auf die Schuld angerechnet werden soll, liegt eine steuerpflichtige Leistung vor, ohne Rücksicht darauf, ob die der Schuld zugrundeliegende Leistung etwa nach § 2 Nr. 2 steuerfrei ist.

Daß die **Verpfändung** nicht als Lieferung gelten kann, ergibt sich schon daraus, daß sie den Pfandgläubiger zu einer Verfügung im Sinne von IV nicht berechtigt.

2. Das wichtigste entgeltliche Lieferungsgeschäft ist der **Kaufvertrag.** Nach § 433 BGB. geht er auf die Verschaffung des Eigentums. Es ist das typische Umsatzgeschäft, der Austausch von Ware gegen Preis.

a) Über die Abgrenzung zur Miete und Pacht vgl. oben zu § 2 Nr. 4 E IV (S. 254). Wie dort bereits erwähnt, muß m. E. bei dem Vertrag, der jemand zur Ausbeute eines Grundstücks auf Torf, Kies usw. berechtigt, ein Lieferungsvertrag jedenfalls vom Standpunkt des Umsatzsteuerrechts angenommen werden, denn der Vertrag verschafft dem Gewinnungsberechtigten die Verfügungsmacht über die Mineralien usw. Die Frage ist wichtig, weil bei Annahme bloßer Grundstückspacht nach § 2 Nr. 4 Umsatzsteuerfreiheit vorliegen würde.

b) Zum Kauf gehören auch die Sukzessivlieferungsverträge, bei denen aus einem einheitlichen Vertrage sich die Lieferung in Teilen ergibt, sowie die Bezugsverträge, bei denen der Abnehmer sich verpflichtet, seinen ganzen Bedarf bei einem bestimmten Lieferer zu decken (z. B. Bierlieferungsverträge) oder der Lieferer sich verpflichtet, seine ganze Produktion einem bestimmten Abnehmer zur Verfügung zu stellen (vgl. dazu Oertmann in Ehrenbergs Handbuch des gesamten Handelsrechts Bd. 4 2. Abtl., 1918, S. 345f.).

c) Bei den Abzahlungsgeschäften ist m. E. stets von vornherein ein Lieferungsgeschäft (ein Kauf) anzunehmen, auch wenn zunächst die Form der Miete gewählt ist und das Eigentum erst nach einer bestimmten Teilzahlung übergehen soll. Würde man (mit Kloß S. 10) hier wenigstens vorläufig Miete annehmen, so würden die ersten Teilzahlungen, wenn es sich um einen Luxusgegenstand handelt, zunächst nicht luxussteuerpflichtig sein. Es muß aber m. E. darauf abgestellt werden, daß von vornherein Eigentumsverschaffung beabsichtigt ist und es sich bei den ersten Teilzahlungen lediglich um Vorausleistungen des Käufers handelt (so auch Oertmann a. a. O. S. 534).

d) Auch die Aufzuchtverträge können zum Kauf führen. Hat jemand nur Vieh zu verpflegen und nach beendeter Aufzucht gegen Entgelt zurückzugeben, so liegt nur eine Leistung (Werkvertrag) vor. Es kann aber auch so liegen, daß ein Händler z. B. Magergänse einem Landwirt verkauft und dabei ausmacht, daß er nach beendeter Mast die Gänse zum Marktpreise zurückkaufen kann unter Anrechnung des Preises, den der Landwirt für die Magergänse gezahlt hat. Dann liegen zwei Kaufverträge und zwei Lieferungen vor (s. Popitz DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 670). Weiter liegt in der sog. Viehverstellung ein Kaufvertrag: der Landwirt erhält das Vieh zur Aufzucht und kann nach beendeter Aufzucht das Vieh zu einem bestimmten Preise behalten: für diesen Preis ist das Vieh gekauft, die Lieferung wird durch brevi manu traditio ausgeführt.

e) Ist in einem Kaufvertrag ein Rückkauf vorgesehen und erfolgt er, so liegen zwei Lieferungen vor. Wegen der Kaufverträge unter Ausbedingung der Rücklieferung von Abfällen und Rückständen vgl. zu § 2 Nr. 11 III 1 (S. 271) und zu § 8 B III 2 (S. 366).

Nicht als Rückkauf, sondern als teilweises Rückgängigmachen des Kaufvertrags will das neue UStG. (im Gegensatz zum alten UStG. 1918 § 5 Abs. 1)

die Rücknahme der Verpackungsmittel (Warenumschließungen, Tara) nach § 8 Abs. 7 aufgefaßt wissen, da der für die Rücksendung berechnete Betrag als Minderung des Entgelts aufgefaßt wird. Diese Auffassung muß folgerichtig dazu führen, daß das Verpackungsmittel als Teil der verkauften Ware angesehen wird; ist also die Warenlieferung luxussteuerpflichtig, so kann für den Teil, der für die Tara in Rechnung gestellt wird, nicht bloß die allgemeine USt. angesetzt werden (vgl. Näheres über die Frage der Warenumschließung zu § 8 Abs. 7 (B III 1 S. 363).

f) Wegen der Kondition (Auftrag mit Kaufangebot) s. unten zu 6 d S. 329. Wegen der Syndikate und Genossenschaften s. unten zu 6 e S. 329.

g) An der Natur des Kaufvertrags und der Lieferung ändert sich auch nichts, wenn außer der Eigentumsverschaffung noch gewisse Nebenleistungen geschuldet sind, etwa die verkaufte Maschine vom Verkäufer in der Fabrik des Käufers aufgestellt und montiert wird, der Verkäufer des Beleuchtungsmittels die Installation besorgt. Vgl. darüber Höniger „Untersuchungen zum Problem der gemischten Verträge" (1910).

3. Der **Tausch** vereinigt zwei Lieferungen und führt daher zu einer doppelten Umsatzbesteuerung. Die Frage, ob ein Tausch oder ein Kaufvertrag mit Hingabe einer Ware an Erfüllungs Statt oder ein Doppelkauf mit Aufrechnung der vereinbarten Preise vorliegt, hat für die Feststellung der Lieferungen keine wesentliche Bedeutung, weil nach § 8 Abs. 8 in allen diesen Fällen zwei Lieferungen anzunehmen sind. Die Zahlung wird aber als Leistung nur dann nicht selbständig gewertet, wenn sie lediglich in Geld besteht. Jeder andere Güteraustausch unterliegt mit dem Gegenwert der USt. Trotzdem ist der Unterschied von Bedeutung, weil der Preis, nach dem die Steuer zu berechnen ist, verschieden ist. Beim Doppelkauf liegen zwei in Geld ausgedrückte Kaufpreise vor, beim Tausch ergibt sich das Entgelt für jede Lieferung aus der Schätzung des gemeinen Werts der Gegenleistung (zuzüglich des etwa außerdem gezahlten Überschußbetrags). Für die Entscheidung ist maßgebend der Inhalt der Verträge. Es muß mindestens ein Teil der beiderseitigen Leistungen unmittelbar durch die wechselseitige Überlassung von Sachen ausgeglichen werden, wenn ein Tausch vorliegen soll: zwei Gegenstände müssen als Objekt individueller Leistungen einander gegenüberstehen, mag daneben auch Barzahlung, Schuldübernahme für einen Teil der Leistung in Betracht kommen (vgl. zu dieser Frage Lion, Grunderwerbsteuergesetz, zu § 16 S. 114 und weiter unten zu § 8 Abs. 8 C II 10 S. 373).

Wegen des Umtausches vgl. zu § 8 C V 1 c S. 376.

4. Auch **Gesellschaftsverträge** können einer entgeltlichen Lieferung zugrundeliegen.

a) In eine Gesellschaft können Sachgüter „eingebracht" werden, die Überlassung erfolgt gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten; die Einräumung bildet das Entgelt. Ist der einbringende Gesellschafter eine Privatperson, die lediglich ihr Vermögen anlegt, so steht die Lieferung außerhalb der gewerblichen Tätigkeit. Erfolgt dagegen die Beteiligung an der Gesellschaft (ihre Mitgründung oder der Eintritt in eine bestehende) in Ausfluß der gewerblichen Tätigkeit, so liegt eine steuerpflichtige Lieferung vor. Auch Kloß S. 55 nimmt beim Einbringen in eine Gesellschaft eine Lieferung an, ist aber der Auffassung, daß nur bei Luxusgegenständen eine Steuerpflicht — als Lieferung durch eine Privatperson, jetzt § 23 Abs. 1 Nr. 3 — eintreten könnte, weil sonst das Einbringen außerhalb der gewerblichen Tätigkeit läge. M. E. wird eher das Gegenteil die Regel sein: ein Kaufmann, der z. B. einen Teil seines Geschäfts in eine G. m. b. H. umwandelt, bringt die zum Betriebsvermögen gehörenden Sachgüter innerhalb

seiner gewerblichen Tätigkeit ein. Weinbach S. 20 scheint der Auffassung zu sein, daß nur die Überlassung von Sachen an die Gesellschaft außerhalb der gesellschaftlichen Verpflichtungen, also die Übernahmeverträge im Gegensatz zu den unter Tarif Nr. 1 A RStG. fallenden Gründungs- und Einbringungsverträgen, als Lieferungen anzusehen seien. Doch liegen die Voraussetzungen der umsatzsteuerpflichtigen Lieferung auch bei dieser vor; das Vorliegen einer Doppelbesteuerung kann, da sie nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, hieran nichts ändern.

b) Was vom Einbringen gilt, ist entsprechend auch bei Gesellschaftsbeiträgen der Fall. Der Landwirt, der seiner Aktiengesellschaft Rüben auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu überlassen hat, handelt innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit und, da er für die Rüben Gesellschaftsrechte eingeräumt erhält, liegt eine entgeltliche Lieferung vor.

c) Auch bei der Überlassung von Sachgütern durch die Gesellschaft an den Gesellschafter gegen Aufgabe von Gesellschaftsrechten wird eine steuerpflichtige Lieferung vorliegen, wenn es sich dabei nicht um Auflösung der Gesellschaft und Auflösung des Geschäfts handelt. Denn daß die Entäußerung innerhalb der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft liegt, folgt aus ihren Zweck ohne weiteres. Ebenso liegt es, wenn die Gesellschaft ihre Gewinne in Form von Sachgütern auszahlt. Einen solchen Fall behandelt RG. 7. Zs. in dem zwar für das WUStG. ergangenen, aber auch für die USt. anwendbaren Erkenntnis v. 10. Febr. 1920 (RStBl. S. 263): eine Gewerkschaft alten Rechts verteilt ihre Ausbeute (Erze) in natura an die Gewerken (die sie in ihren Betrieben verwenden). Die Überlassung ist entgeltlich, da die Gewerkschaft durch die Naturalleistung aus den Rechtsansprüchen der Gewerken auf die Gewinnverteilung entlastet wird. Auch bei andern Gesellschaftsformen wird das gleiche anzunehmen sein. Zu beachten ist dabei, daß auch bei den Gesellschaftsformen, die wie die Gewerkschaft alten Rechts oder die offene Handelsgesellschaft Gesamthandseigentum der Teilhaber begründen, trotzdem die Verteilung als Lieferung anzusehen ist, weil sich Gesamthandseigentum in Sondereigentum umwandelt.

5. Der **Werklieferungsvertrag** ist bekanntlich eine Mischung aus Werk- und Kaufvertrag. Es konnte daher zweifelhaft sein, ob er als Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu betrachten ist. **§ 5 Abs. 1 Satz 2** stellt das ausdrücklich fest.

a) Das gleiche galt schon für das WUStG. 1916 nach Zusatz 2 („Den Warenlieferungen stehen Lieferungen aus Werkverträgen gleich, wenn der Unternehmer das Werk aus von ihm zu beschaffenden Stoffen herzustellen verpflichtet ist, und es sich hierbei nicht bloß um Zutaten oder Nebensachen handelt"). Der Wortlaut ging mit einer geringen sprachlichen Verbesserung und Ersetzung des Ausdrucks Werkvertrag durch Verträge über die Bearbeitung und Verarbeitung von Gegenständen in § 8 Abs. 3 des alten UStG. über, wo die Vorschrift nur für die Luxussteuer getroffen war. Die jetzige Vorschrift steht im allgemeinen Teil: wenn sie auch ihre Hauptbedeutung für die auf Lieferungen beschränkte Luxussteuer hat, so kommt sie doch auch für die allgemeine USt. in Betracht, so bei der Ein- und Ausfuhrbefreiung (§ 2 Nr. 1); auch für § 7 ist sie anzuwenden, wenn sich bei einem Werklieferungsvertrag an den Besteller eine Kette von Käufern anschließt (s. zu § 7). § 5 Abs. 1 Satz 2 vermeidet die schlechte Formulierung der früheren Vorschriften, die das erst durch die Vorschrift Festzustellende (daß es sich um eine Lieferung handelt) in die Begriffsbestimmung brachten. Für die Auslegung kommen in Betracht: AuslGrunds. 1916 IV und die Rechtslehre zu § 651 BGB.

b) Im Gegensatz zu RSchA. v. 10. Jan. 1918 (Amtl. Mitt. S. 16) möchte ich annehmen, daß dem Vorliegen einer Werklieferung nicht entgegensteht,

wenn die vom Leistungsverpflichteten beigebrachten Gegenstände bei der Ausführung **verbraucht** werden. Die Verfügung, die dem Besteller verschafft wird, besteht eben in einer zum Verbrauch führenden Benutzung. Werden also bei Verabreichung eines Wannenbades diesem Zutaten hinzugefügt, die für die Art des Bades wesentlich sind, so liegt eine Werklieferung vor und diese ist, wenn die Zutaten unter § 15 I Nr. 15 und 16 fallen, luxussteuerpflichtig.

c) Nach dem bürgerlichen Recht liegt zwar ein Werklieferungsvertrag vor, wenn jemand sich verpflichtet, auf einem von ihm zu beschaffenden **Grundstück** aus von ihm zu veschaffenden Stoffen ein Gebäude zu errichten und das bebaute Grundstück dem Besteller zu übergeben (**Planck** 3. Aufl. Anm. 2a zu § 651 S. 623). Das gilt, nachdem die USt. sich nicht mehr auf bewegliche Sachen (wie unter dem WUStG.) beschränkt, auch für die USt. Dagegen ist im bürgerlichen Recht herrschende Meinung, daß keine Warenlieferung vorliegt, sondern nur ein Werkvertrag, wenn **der Unternehmer auf dem Grundstück des Bestellers ein Bauwerk zu errichten hat**, weil der Eigentumsübergang an den Baustoffen sich nicht durch eine Einigung der Beteiligten, sondern nach § 946 BGB. durch die Tatsache der Einfügung in den Grund und Boden vollzieht. Von diesem rein dogmatischen Standpunkt aus hatte das RG. 7. Zs. im Erkenntnis v. 12. Nov. 1918 (Bd. 94 S. 126, Amtl. Mitt. 1919 S. 3; ebenso RG. v. 14. Jan. 1919, pr. FMBl. S. 233) die Warenumsatzsteuerpflicht, die eine Lieferung voraussetzte, in solchen Fällen verneint, obgleich die AuslGrunds. 1916 IV 3 und **Kloß** WUStG. S. 96 zu § 33 entgegen der zivilrechtlichen Konstruktion aus wirtschaftlichen Gründen die Steuerpflicht annehmen (wie RG.: **Lindemann** JurW. Bd. 45, 1916, S. 1963, Bd. 46, 1917, S. 144). Daß der Unternehmer nach den beiden UStG. umsatzsteuerpflichtig ist, wird selbstverständlich nicht bezweifelt, da ja eine (nunmehr ebenfalls steuerpflichtige) Leistung vorliegt. Es fragt sich hier aber, ob es sich um eine Lieferung handelt. Trotz der Rechtsprechung des RG. haben das für das alte UStG. 1918 **Kloß** S. 50 zu 3 und **Popitz** 1. Aufl. S. 69 aus der wirtschaftlichen Gleichheit des Vorgangs mit einer Lieferung ohne Einfügung in den Grund und Boden gefolgert. **§ 5 Abs. 1 Satz 3** des neuen UStG. bestätigt nunmehr diese Auffassung. Es liegt also eine Lieferung vor, wenn ein Unternehmer auf Grund einer Bestellung des Grundeigentümers auf dessen Grundstück ein Bauwerk (Gebäude, Brücke, Kanalisationsanlage, Mauer, Zaun) errichtet, auch wenn es sich nicht um transportable Schuppen handelt (worauf **Felisch**, Baugewerk-Ztg. v. 7. Febr. 1920 S. 39 den Lieferungsbegriff beschränken will), sondern um fest in das Erdreich eingefügte Bauten (Bauwerke im Sinne des § 638 BGB.). Ist die eingefügte Sache ein Luxusgegenstand (z. B. ein Denkmal, eine Ziergruppe, ein Fenster aus Spiegelglas, Parkettboden, vgl. unten zu § 15), so ist eine luxussteuerpflichtige Lieferung gegeben und erforderlichenfalls aus der Gesamtlieferung auszuscheiden.

Dabei ist zu beachten, daß in sehr vielen Fällen **zwei Lieferungen** vorliegen werden. Es sind folgende Fälle denkbar:

α) Der Grundstückeigentümer beauftragt einen Bauunternehmer mit der Projektierung und Ausführung eines Baus, verschafft aber selbst von verschiedenen Lieferanten die Baustoffe. Dann liegen Lieferungen zwischen dem Grundstückseigentümer und diesen Lieferanten vor. Zwischen dem Grundstückeigentümer und dem Bauunternehmer ist nur eine Werkleistung gegeben.

β) Der Grundstückeigentümer beauftragt mit einem Bau einen Bauunternehmer, der alle Baustoffe aus seinem eignen Baulager, seiner eigenen Ziegelei, entnimmt und sie verbaut: es ist eine Lieferung, Bauunternehmer — Grundstückeigentümer, gegeben.

γ) Der vom Grundstückeigentümer betraute Bauunternehmer beschafft einen Teil der Baustoffe bei dritten Personen: dann liegen zunächst die Lieferungen der Dritten an den Bauunternehmer und dann die Lieferung von diesem an den Grundstückeigentümer vor. Anders ist es nur dann, wenn der Bauunternehmer nicht seinerseits kauft, sondern in Vertretung und im Namen des Grundstückeigentümers (des Bauherrn), so daß dieser aus den Verträgen mit den Dritten unmittelbar verpflichtet und an ihn geliefert wird. Dann würde zwischen Bauunternehmer und Grundstückeigentümer nur insoweit eine Werklieferung bestehen, als der Bauunternehmer von ihm selbst im eignen Namen beschaffte Stoffe einbaut. Soweit er dagegen die vom Bauherrn unmittelbar gekauften Stoffe verwendet, wäre nur ein Werkvertrag gegeben.

δ) Wie zu γ liegt es auch, wenn der Bauunternehmer sich die von Dritten bezogenen Sachen nicht bloß an den Bauplatz liefern läßt, sondern diese Dritten (Bauhandwerker) die Sachen (Fenster, Dachrinnen, Fußböden, Panele, Badeeinrichtungen usw.) unmittelbar in den Rohbau einfügen. Die Einfügung geschieht auf Grund des Lieferungsgeschäfts zwischen Bauunternehmer und Bauhandwerker: hierin liegt die erste Lieferung. Die zweite Lieferung ist in der Übergabe des ganzen fertigen Baus an den Bauherrn zu erblicken. Daß dieser an den eingebauten Gegenständen schon vorher Eigentümer geworden ist, ändert hieran nichts. Die Verfügung über den ganzen bestellten Bau erhält er erst durch den Bauunternehmer, der bis dahin über die Gestaltung des Werks zu bestimmen hat.

Der Fall zu δ liegt besonders auch bei der sog. Generalentreprise vor, wo der Unternehmer sich verpflichtet, eine fertige Anlage (Fabrik, Kanalisation, Hüttenwerk) hinzusetzen und die einzelnen Teile an Unterunternehmen vergibt (ob es sich um selbständige Unterunternehmer oder um Angestellte handelt, entscheidet sich nach den zu § 1 Nr. 1 B II 2 c 2 S. 154 aufgestellten Grundsätzen): es liegen zwei Lieferungen vor: 1. des Generalentrepreneurs an den Besteller (Steuermaßstab: das vom Besteller gezahlte Gesamtentgelt); 2. der Unterunternehmer an den Generalentrepreneur (Steuermaßstab je die an die einzelnen Unterunternehmer gezahlten Entgelte). Eine Steuerfreiheit nach § 7 kommt nicht in Betracht, schon weil die Lieferungen nicht die gleichen sind: der Generalentrepreneur liefert ein Gesamtwerk, jeder Unterunternehmer ein Einzelwerk (Näheres zu § 7). Vgl. zur Frage der Generalentreprise Popitz DStBl. Bd. 1 (1918/19) S. 58, 490; Bd. 2 (1919/20) S. 377.

Liegen hiernach zwei Lieferungen vor, so ist zu beachten, daß die Luxussteuer immer nur einmal in Betracht kommen kann, und zwar bei der ersten Lieferung, bei dem Bauhandwerker, der die Parkettafelboden, die Wandbekleidungen, die Fenster aus Tafelglas, die bemalten Fenster usw. liefert: der Bauunternehmer (Generalentrepreneur) stellt sie nicht her (vgl. auch unten zu § 18 Abs. 2).

d) Keine Lieferung, sondern eine Werkleistung liegt vor, wenn ein Werk am menschlichen Körper vorgenommen wird und in erster Linie in einer Kunstübung besteht, auch wenn dabei Gegenstände dem Körper eingefügt werden. Auch wenn AusfBest. § 34 A I 1 d und A II 1 a nicht ausdrücklich die Verwendung von Edelmetallen bei zahnärztlichen und zahntechnischen Arbeiten (Plombieren, Einsetzen von Zähnen mit Platinstiften u. a.) für luxussteuerfrei erklärten, würde diese Befreiung (allgemeine USt. ist selbstverständlich zu zahlen) anzunehmen sein, weil keine (Werk-)Lieferung, die § 15 wie § 21 voraussetzen, vorliegt. Das gleiche gilt bei sonstigen Einfügungen (Prothesen, künstliches Auge usw.). Nicht hierher gehört das Befestigen von Schmucksachen am Körper (Einlöten von Ohrringen, Armbändern): hier liegen Lieferungen vor.

e) Wird ein Gegenstand vom Unternehmer aus einem einheitlichen Stoffe hergestellt und ist der Gebrauchswert des hergestellten Stoffs abhängig, so ist der Stoff nicht nur Nebensache oder Zutat, so gering auch der Materialwert im Verhältnis zur Arbeitsleistung sein mag: es liegt also stets eine (Werk-) Lieferung vor. Diesen Grundsatz entwickelt bereits RSchA. v. 13. Dez. 1916 (Amtl. Mitt. 1917 S. 11) für das WUStG. Eine Lieferung liegt daher vor bei der Ausführung von Druckschriften (nach § 25 Abs. 1 Nr. 1 kann die erhöhte USt. — Anzeigensteuer — in Betracht kommen, so bei Prospekten, Katalogen, Plakaten, vgl. zu § 25 und AusfBest. §§ 80ff.), von Photographien (die Lieferung kann luxussteuerpflichtig sein, vgl. zu § 15 II Nr. 2 und zu § 48 II 2 AusfBest.), beim Zeitungsabonnement. Das gilt auch für die Ausführung eines Kunstwerks, denn es ist ohne Leinwand und Farben, Gips, Marmor nicht darstellbar: wenn im Ber. 1916 zum WUStG. S. 11 und in den AuslGrunds. IV Abs. 6 beim Kunstwerk der Stoff als Nebensache einer immateriellen Leistung angesehen wird, so widerspricht das der wirtschaftlichen Anschauungsweise, nach der sich der Besteller eines Kunstwerks durchaus als Käufer fühlt. (Wie hier auch Kloß S. 50 zu 2.) Daß das UStG. von diesem Standpunkt ausgeht, bewies bereits für das alte UStG. 1918 die — sonst zwecklose — ausdrückliche Befreiung des Künstlers von der Luxussteuer (§ 8 Nr. 3 Abs. 2), zeigte für das neue UStG. 1919 die Unterstellung gerade auch des Künstlers unter die Kleinhandelsluxussteuer in § 21 Abs. 1 Nr. 2, die durch die Neufassung der Novelle v. 18. August 1920 (RGBl. S. 1607) erst ausdrücklich wieder beseitigt wurde (vgl. über den dabei eingeführten Begriff einer fingierten Lieferung unten zu VIII S. 322). Die Auffassung auch der Ausführung eines (selbst bestellten) Kunstwerks als Lieferung hat trotz der Luxussteuerbefreiung eine (für den Künstler günstige) Folge, daß nämlich die Ausführung für einen im Ausland befindlichen Abnehmer, wenn die Abnahme nicht etwa im Inland erfolgt, als Ausfuhr nach § 2 Nr. 1 umsatzsteuerfrei ist, während eine Werkleistung, auch wenn sie über die Grenze erfolgt, steuerpflichtig sein würde (vgl. zu § 2 Nr. 1 B IV 2 S. 229 und X 3 S. 240). Im übrigen ist bei der Anwendung des Grundsatzes zu e für die Entscheidung über die Luxussteuerpflicht § 6 heranzuziehen (z. B. wenn der Schneider bei Herstellung eines Kleides, das wegen seines Stoffs nicht luxussteuerpflichtig wäre, seidenumsponnene Knöpfe — § 72 II Nr. 5 AusfBest. — verwendet); vgl. zu § 6.

f) Bei Arbeiten, die unter Verwendung von Stoffen an Gegenständen vorgenommen werden, die der Unternehmer beibringt und bei Arbeiten, bei denen sowohl Stoffe des Bestellers wie des Unternehmers verwendet werden, ist die Entscheidung, ob eine (Werk-) Lieferung oder eine bloße Werkleistung vorliegt, besonders schwierig. Die Frage kommt insbesondere auch für **Veredlungsarbeiten** (z. B. Besticken, Bleichen, Färben, Vergolden, Bemalen, Polieren usw.) und für **Reparaturen** und **Renovierungen** in Betracht. Ob Werklieferung oder Werkleistung anzunehmen ist, entscheidet z. B. bei Ausführung über die Grenze darüber, ob steuerpflichtige Lohnveredelung oder steuerfreie Ausfuhr gegeben ist (vgl. zu § 2 Nr. 1 B V S. 228), und bei Luxusgegenständen, ob Luxussteuerpflicht oder nur allgemeine Umsatzsteuerpflicht. Folgender Grundsatz ist maßgebend: eine (Werk-) Lieferung liegt dann vor, wenn neben der Arbeitsleistung und neben dem vom Besteller beigebrachten Stoff der vom Unternehmer hinzugefügte Stoff von einer Bedeutung ist, die bei objektiver Betrachtung des fertigen Werkes als wesentlich bezeichnet werden muß.

α) Der hinzugefügte Stoff braucht nicht an Wert den vom Besteller beigebrachten zu überwiegen und braucht nicht bestimmend für die Charakterisierung des fertigen Werkes zu sein. Es genügt, daß er wesentlich ist. Das Futter

21*

bestimmt nicht den Mantel, der auch ungefüttert denkbar ist, es ist aber wesentlich für das Werk; auch wenn den Mantelstoff der Besteller beigebracht hat, liegt daher eine Werklieferung vor, wenn der Schneider das Futter zutut. Die Stickerei macht nicht die Bluse, sie ist aber für die Beurteilung der fertigen Bluse wesentlich.

β) Daß die Arbeitsleistung den Wert des verwendeten Stoffs überwiegt, z. B. die Löhne, die aufzuwenden sind, einen größeren Betrag ausmachen, steht der Annahme einer Werklieferung noch nicht entgegen. Es kommt nicht auf einen bloßen Vergleich von Arbeitsleistung und Stoffwert an. Die Arbeitsleistung darf nur nicht im wesentlichen allein für den Erfolg bestimmend sein, der Stoff nicht dagegen völlig zurücktreten.

γ) Nicht maßgebend ist, ob das Werk ohne den Stoff technisch nicht ausführbar wäre, wie das bei Arbeiten der Fall ist, bei denen genäht, gelötet, verschraubt oder sonst ineinander befestigt werden muß: Nähzwirn, Heftel, Knöpfe, Scharniere, Lötmassen, Schrauben, Nägel, Klebstoffe sind nur (unwesentliche) Zutaten; sie sind für die Entstehung wesentlich, aber von geringer Bedeutung für die Würdigung des fertigen Werkes. Es kann freilich auch anders liegen: so z. B., wenn die Knöpfe nicht bloß zur Verfestigung dienen, sondern zur Ausschmückung, vor allem also, wenn luxussteuerpflichtige Knöpfe verwendet werden (vgl. AusfBest. § 47 Nr. 1, § 72 II Nr. 5, § 76 A III 1) oder die Schrauben aus Gold oder Edelsteinen bestehen: dann liegt eine luxussteuerpflichtige Lieferung vor.

Im einzelnen wird die Entscheidung nicht immer leicht sein. Eine Werklieferung liegt z. B. vor beim Besticken eines Stoffes, beim Einfügen von Ersatzteilen in eine Maschine, beim Besohlen eines Stiefels, beim Einbinden eines Buches, beim Aufputzen von Damenhüten, beim Einsetzen eines Hosenbodens in eine Hose, beim Lackieren eines Wagens (vgl. AusfBest. § 54 II 4 Satz 2), beim Polieren eines Möbelstücks. Dagegen wird das bloße Anstreichen und Färben, das Waschen, Bleichen, Merzerisieren, Kämmen von Wolle u. dgl. lediglich als Arbeitsleistung anzusehen sein.

Die zu γ entwickelten Grundsätze sind im wesentlichen bereits für das WUStG. 1916 aufgestellt worden (vgl. AuslGrunds. 1916 IV Abs. 4 und 5; RSchA. v. 27. April und 13. Dez. 1917 Amtl. Mitt. S. 139 und 170; Lindemann JurW. Bd. 457 1916 S. 1062; Popitz Pr.Verw.Bl. Bd. 39, 1916/17, S. 316; Weinbach WUStG. S. 43f.).

Bei der Luxussteuer ist zu beachten, daß Reparaturen, die sich als Werklieferungen darstellen, auch dann luxussteuerpflichtig sind, wenn keine die Luxussteuer bei Neuherstellungen begründenden Stoffe verwandt werden, sondern andere (wesentliche) Stoffe; es kommt auf den Erfolg an: eine in der Verwendung wesentlicher Stoffe bestehende Reparatur führt zur Wiederherstellung, Renovierung eines luxussteuerpflichtigen Gegenstandes und ist daher luxussteuerpflichtig: so z. B. wenn ein Pelzmantel mit (nicht luxussteuerbegründender, nicht „feiner") Seide eingefüttert oder mit Tuch neu bezogen wird usw. Für eine Reihe von Reparaturen haben die AusfBest. Grundsätze aufgestellt, bei denen es sich nicht um bloße Auslegung, ob Werklieferung oder nur Werkleistung, zu handeln braucht, vielmehr selbständige Rechtsnormen auf Grund des § 18 Abs. 3 vorliegen können (vgl. z. B. § 54 I 4 über Automobile; RFM. v. 13. Sept. 1920, RStBl. S. 572 über das Besohlen von Luxusstiefeln; RFM. v. 29. Sept. 1920, RStBl. S. 567 über Reparaturen an Uhren, RFM. v. 29. Sept. 1920, RStBl. S. 567 usw.). Näheres hierzu bei § 15.

6. Beim **Kommissionsgeschäft** ist die Rechtslage am bestrittensten (Literatur vgl. im Laufe der Darstellung).

a) Wie bereits oben zu IV 2 b ausgeführt wurde, ist davon auszugehen, daß bei der Kommission zweimal im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 2 die Verfügung

über die Sache verschafft wird, sowohl beim Geschäft zwischen Kommittent und Kommissionär, wie beim Geschäft zwischen Kommissionär und Dritten (dem Deckungs- oder Ausführungsgeschäft). Bei der Einkaufskommission erhält der Kommissionär vom Verkäufer geliefert, wird Eigentümer (sofern nicht unmittelbare Übergabe an den Kommittenten erfolgt) und verschafft dem Kommittenten seinerseits das Eigentum. Bei der Verkaufskommission überträgt der Kommittent zwar dem Kommissionär nicht das Eigentum an der Sache, die er verkaufen soll, aber er verschafft ihm mit der Kommissionserteilung eine Rechtsstellung, kraft deren er in der Lage ist, seinerseits über die Sache wie ein Eigentümer dem Käufer gegenüber zu verfügen. Aus dieser Rechtslage bei beiden Arten von Kommissionsgeschäften heraus hat bereits die Praxis des WUStG. 1916 sowohl für die Einkaufs- wie bei der Verkaufskommission zwei Lieferungen (Kommittent — Verkaufskommissionär — Käufer; Verkäufer — Einkaufskommissionär — Kommittent) angenommen (so AuslGrunds. 1916 Nr. III); das Schrifttum war gefolgt (vgl. Weinbach WUStG. S. 54, Schlamp Holtheims MSchr. 1917 S. 36, a. A. nur Hirschfeld Leitf. S. 14). Die Rechtsprechung schloß sich dem bei der Einkaufskommission an, da dort der Kommissionär dem Kommittenten das Eigentum verschaffe (RG. 7 Zs. v. 25. Juni 1918, Amtl. Mitt. S. 102), verneinte es aber für die Verkaufskommission, weil dort der Kommittent dem Kommissionär kein Eigentum verschaffe (RG. 7. Zs. v. 8. Nov. 1918 Bd. 94 S. 111, Amtl. Mitt. 1919 S. 10, sowie v. 11. Mai 1919, Amtl. Mitt. S. 85), daher erst die Veräußerung des Kommissionärs an den Käufer zu einer Lieferung führe. Für das alte UStG. haben zunächst die Praxis (vgl. Erlasse des RSchA. und RFM. v. 24. Okt., 29. Okt., 9. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 122, 124, 132; 21. Mai 1919, Amtl. Mitt. 1919 S. 305, ferner dort Anm. S. 10) und überwiegend das Schrifttum (Kommentare: C. Becher S. 24; Kloß S. 32; Marcuse S. 34, 38; Weinbach S. 137; ferner Wimpfheimer JurW. Bd. 47 1918 S. 607, Bd. 49 1920 S. 135; C. Becher NStR. Bd. 1 1920 S. 28 und DStBl. Bd. 2 1919/20 S. 640; Popitz JurW. Bd. 48 1919 S. 788, Bd. 49 1920 S. 81 f.; Koßmann Mitt. d. Steuerauskunftstelle des RVerb. d. DInd. 1920 S. 45) sich für die Annahme zweier Lieferungen sowohl bei der Einkaufs- wie bei der Verkaufskommission ausgesprochen. Dem ist der RFH. 2. S. in dem Gutachten v. 20. Juni 1919 (Bd. 1 B S. 40, Amtl. Mitt. S. 301) und im Erkenntnis v. 5. Mai 1920 (RStBl. S. 417) gefolgt. Nach der Fassung des § 5 Abs. 1 Satz 2 muß für den Streit die Frage der Eigentumsverschaffung ausscheiden, es genügt für die Umsatzsteuerpflicht zweifellos die Verfügungsverschaffung. Kein Zweifel ist ferner, daß, wie sich schon aus der Beratung des alten UStG. 1918 (Ber. 1918 S. 73 f.) und ebenso aus der des neuen UStG. (vgl. Begr. 1919 S. 39 Ber. 1919 S. 46 f.) ergibt, der Wille des Gesetzgebers dahin geht, bei der Kommission zwei Lieferungsgeschäfte anzunehmen. Für die wissenschaftliche Auslegung kann das freilich nicht allein entscheidend sein. Auch die Fassung des § 5 Abs. 1 Satz 2 entscheidet noch nicht: die Gegner der Annahme einer Lieferung zwischen Kommittent und Kommissionär bestreiten nicht die Verfügungsmacht des Kommissionärs, sondern daß die Verschaffung dieser Verfügung entgeltlich erfolge, es liege keine entgeltliche Lieferung vor, nicht die Lieferung, sondern die Vermittlung, also eine bloße Leistung werde bezahlt (so Hirschfeld Leitf. S. 14; Kaufmann JurW. Bd. 48, 1919, S. 789; Eckstein, „Die neue Umsatzsteuer" S. 24; Loeb FrankfZtg. v. 28. Juli 1920 A. Nr. 551).

b) Folgende Gesichtspunkte sind m. E. maßgebend:

α) Einverständnis besteht darüber, daß bei Selbsteintritt des Kommissionärs zwischen Kommissionär und Kommittent stets eine Lieferung vorliegt. Das gilt sowohl bei dem (seltenen, nur bei Waren mit Börsen- oder Marktpreis häufigeren)

Selbsteintritt im technischen Sinne, bei dem das an sich zustande gekommene Kommissionsgeschäft sich nachträglich in ein Eigengeschäft des Kommissionärs verwandelt (vgl. RG 7. Zs. v. 8. Nov. 1918 Bd. 94 S. 111, Amtl. Mitt. 1919 S. 12), wie auch beim Selbsteintritt im wirtschaftlichen Sinne (wie sich Nußbaum, „Tatsachen und Begriffe im deutschen Kommissionshandel" Berlin 1917 S. 55 ausdrückt), bei dem der Kommissionär von vornherein Waren liefert, die er bei Eingang des Kommissionsgeschäfts schon selbst besitzt oder an der Hand hat, so daß er nichts zu verschaffen braucht, sondern unmittelbar liefert.

β) Liegt ein echtes Kommissionsgeschäft vor, so ist zuzugeben, daß sein Inhalt auf Geschäftsbesorgung gerichtet ist und sich dadurch als Werkvertrag rechtlich vom Kauf- oder Verkaufsgeschäft scharf unterscheidet (vgl. Düringer-Hachenburg Bd. 3 2. Aufl. S. 522f.). Aber das Kommissionsgeschäft ist ein Vermittlungsgeschäft besonderer Art. Sein Inhalt besteht nicht, wie beim Agenturvertrag oder beim Maklervertrag, darin, dem Auftraggeber einen Vertragsgegner zu besorgen, sondern es geht dahin, selbständig zwar für Rechnung des Auftraggebers, aber im eigenen Namen diejenigen Rechtsgeschäfte vorzunehmen, die der Auftraggeber seinerseits vornehmen müßte, wenn er selbst die Ware auf den Markt brächte oder auf dem Markt sich zu verschaffen suchte. Diese Eigenheit der Kommission führt zu einer scharfen Teilung des Auftrages von seiner Ausführung Dritten gegenüber. Die Ausführung dem Dritten gegenüber lassen zunächst nur Rechte und Pflichten des Kommissionärs entstehen: der Kommissionär erhält den Anspruch auf Lieferung der Ware oder auf Zahlung des Kaufpreises. Mit dem Abschluß des Geschäfts mit dem Dritten erschöpft sich die Tätigkeit des Kommissionärs aber nicht, der Auftrag des Kommittenten wird damit nicht erfüllt, es bedarf vielmehr weiterer Rechtsakte dem Kommittenten gegenüber, und diese bestehen darin, daß der Kommissionär dem Kommittenten den materiellen Erfolg des Kaufs oder Verkaufs verschafft, indem er den gekauften Gegenstand dem Kommittenten liefert oder ihm den Preis für den verkauften Gegenstand zuführt. Die Leistung des Einkaufskommissionärs wird erst durch eine Lieferung erfüllt. Die Zahlung des erlösten Kaufpreises an den Kommittenten folgt daraus, daß der Kommittent sich dem Verkaufskommissionär verpflichtet, ihn zur Lieferung an den Käufer instand zu setzen und die Veräußerung zustande kam. Es handelt sich nicht bloß um den Ersatz von Auslagen des Kommissionärs oder um einen beim Verkaufskommissionär durchlaufenden Posten, vielmehr stehen Lieferung und Zahlung im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung: der Einkaufskommissionär gibt den gekauften Gegenstand heraus, weil der Kommittent ihn bezahlt, und der Verkaufskommissionär zahlt den erzielten Kaufpreis an den Kommittenten, weil dieser ihn durch Überlassung der Verfügung über den Gegenstand zur Veräußerung und Erzielung des Preises instand gesetzt hat. Der Werkvertrag und das Kaufgeschäft, die beide in ihrer Verbindung die Kommission ausmachen, stehen eben in Wechselwirkung zueinander.

Zu diesen rechtlichen Erwägungen (vgl. dazu ausführlich den Aufsatz in JurW. Bd. 49, 1920, S. 81) treten aber weiter wirtschaftliche. In der kaufmännischen Praxis fließen Propergeschäft und Kommissionsgeschäft derart ineinander über (vgl. Nußbaum a. a. O., Düringer-Hachenburg Bd. III 2. Aufl. S. 533 Anm. 20), daß eine verschiedene steuerliche Behandlung den Tatsachen widersprechen würde und zu Zufallentscheidungen führen müßte (Ber. 1919 S. 46f.). Der Kommissionshandel ist in erster Linie eine Abart des Zwischenhandels. Das Ziel der Kommission wie des Eigengeschäfts ist Warenumsatz. Der wirtschaftliche Unterschied besteht im wesentlichen darin, daß bei der Kommission der Zwischenhändler die Ausnutzung der Geschäftsbeziehungen und ihre Verwendung für Verkaufs- und Kauflustige ohne Bindung gestattet: der als

Kommissionär tätige Zwischenhändler kann die Nachfragen und Angebote, die sich bei ihm vereinigen, miteinander ausgleichen: er bringt sie aber nicht unmittelbar zusammen wie der Agent oder der Makler, sondern tritt, eben als Zwischenhändler, selbständig kaufend und verkaufend auf. Jeder Kommissionär schließt neben Kommissionsgeschäften im Rechtssinne auch Propergeschäfte, je nachdem es seine Geschäftsbeziehungen gerade gestatten. Die wirtschaftliche Auslegung, deren ein Gesetz wie das UStG. bedarf, verbietet also eine verschiedene Behandlung des Kommissions- und des Eigengeschäfts. Von großem Interesse ist, daß auch bei dem wichtigsten Vorgänger des Umsatzsteuerrechts, dem in der Einl. 1. Kap. A III 2 d β (S. 6) erwähnten bremischen UStG., das völlig von kaufmännischen Grundsätzen beherrscht ist, das Kommissionsgeschäft ausdrücklich (zunächst durch die Auslegungsverordnung v. 13. Juni 1864, Brem. Gesetzbl. S. 247, sodann durch § 6 der Neufassung v. 18. Dez. 1871, Gesetzbl. S. 222) als Lieferung behandelt wird. Das gleiche tut § 1 Abs. 1 des tschecho-slowakischen Gesetzes (vgl. Einl. 1 Kap. C III S. 29) und § 1 Abs. 5 des österreichischen Entwurfs eines Gesetzes über die USt. (a. a. O. V S. 30). Auf die gleiche Behandlung im RStG. § 19 Abs. 3 wurde schon zu III (S. 311) hingewiesen.

γ) Eine besonders wichtige Folge der Betrachtung der Kommission als Lieferung ist die Anwendbarkeit des § 7, also die Steuerfreiheit des Kommissionärs, wenn er die Ware nicht auf Lager nimmt, sondern der Käufer die Ware unmittelbar vom Kommittenten erhält oder der Verkäufer sie unmittelbar diesem sendet. RFH. 2. S. hat in seinem Gutachten a. a. O. mit Recht darauf hingewiesen, daß eine abweichende Auffassung bei der Verkaufskommission gerade den (unzweifelhaft liefernden) Verkaufskommissionär steuerpflichtig machen würde, während der eigentliche Lieferant, d. h. das erste Glied in der Kette, frei ausginge.

δ) Die weitere wichtige Folgerung aus der Betrachtung auch des Verhältnisses zwischen Kommittent und Kommissionär als Lieferung wurde für das Auslandsgeschäft bereits bei § 2 Nr. 1 B V 2 c (S. 230) und bei § 4 III 2 a (S. 304) hervorgehoben: wer durch einen Kommissionär evtl. ins Ausland handelt, liefert nicht ins Ausland, wer von einem Inlandskommissionär Auslandswaren kauft, tätigt nicht die erste Lieferung nach der Einfuhr. Im ersten Falle ist der Kommissionär der Lieferer ins Ausland (sog. Konsignation, das im Verkehr mit China und Indien sog. Indentgeschäft). Im zweiten Falle ist der deutsche Einfuhrhändler derjenige, der bereits den ersten Umsatz nach der Einfuhr ausführt, bei seinem Abnehmer tritt also die Steuerpflicht ein.

ε) Die Auffassung der Kommission als Lieferung führt dazu, daß der Kommissionär nicht bloß mit seiner Kommission (Provision) steuerpflichtig ist, sondern — soweit nicht § 7 eingreift — mit dem vollen Lieferungspreis, den er bei der Verkaufskommission vom Dritten vereinnahmt oder bei der Einkaufskommission vom Kommittenten erhält. Das gilt, gleichgültig ob die Zahlung bei der Einkaufskommission etwa unmittelbar vom Kommittenten an den Dritten erfolgt, denn auch dann ist zahlungspflichtig dem Dritten gegenüber der Kommissionär, und der Kommittent erfüllt nicht eine dem Dritten gegenüber, sondern eine dem Kommissionär gegenüber bestehende Pflicht (unrichtig 1. Aufl. S. 110). Strittig ist nun, ob die Provision, die der Kommissionär erhält und die er bei der Verkaufskommission von dem erzielten Preise abzieht, bei der Einkaufskommission dem Kommittenten mit dem entrichteten Kaufpreis in Rechnung stellt, völlig das Schicksal des Kauf- oder Verkaufspreises teilt oder steuerlich selbständig zu behandeln ist. Soweit der Kommissionär mit dem Kaufpreis voll steuerpflichtig ist, erscheint eine Trennung ausgeschlossen. Der Verkaufskommissionär, der unmittelbar an den Verbraucher einen der Kleinhandelsluxussteuer unterliegen-

den Luxusgegenstand (§ 21) veräußert, vereinnahmt den vollen Betrag, den er vom Käufer erhält, als Entgelt für die Lieferung, und kann nicht den Teil, den er als Kommission nicht an seinen Kommittenten weitergibt, von der 15proz. Steuer ausnehmen (die abweichende Bem. JurW. Bd. 49, 1920, S. 84 wird aufgegeben). Wie steht es aber, wenn der Kommissionär mit seiner Lieferung steuerfrei ist? Das ist einmal möglich, wenn er Ausfuhr- oder Einfuhrhändler ist (§ 2 Nr. 1 oben δ) und weiter im Falle des § 7 (vgl. oben γ). Von verschiedenen Seiten wird in diesen Fällen volle Steuerfreiheit des Kommissionärs auch mit der Provision angenommen (s. E. Becher S. 25 und 74 sowie DStBl. Bd. 2, 1920, S. 639; Erlanger DStZ. Bd. 8, 1920, S. 279; Wimpfheimer JurW. Bd. 48, 1919, S. 607). Dagegen haben sich der Regierungsvertreter bei Beratung des alten UStG. 1918 (Ber. 1918 S. 73f.) und RSchA. v. 14. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 16) für die Besteuerung der Provision ausgesprochen. Die Beantwortung hängt davon ab, ob man den Kommissionär lediglich als Lieferer ansieht oder seine Tätigkeit in eine Lieferung und eine sonstige Leistung glaubt zerlegen zu können. Ich habe mich bisher für diese letztere Auffassung ausgesprochen (1.A. S.68, JurW. Bd. 49, 1920, S. 81f.). Die Verpflichtung des Kommissionärs erschöpft sich nicht, wie diejenige des Käufers oder Verkäufers, in der Eigentumsverschaffung oder der Zahlung des Kaufpreises, vielmehr hat er eine Doppelbestellung, er hat außerdem dem Kommittenten gegenüber eine besondere Verpflichtung, nämlich zur pfleglichen Behandlung der Ware, zur Rechnungslegung, zur Abtretung der Rechte aus dem Geschäft und vor allem zur Tätigkeit im Interesse des Kommittenten (§§ 384, 388, 390, 394, 397 HGB.): hierfür gerade erhält er seine Provision, die sogar geschuldet sein kann (§ 396 Abs. 1 S. 2), wenn die Lieferung nicht zustande kommt. Wenn das RSchA. v. 6. Febr. 1919 (Amtl. Mitt. S. 59) beim Effektenhandel angenommen hat, daß der Fondskommissionär nach § 2 Nr. 2 auch mit seiner Provision frei sei (so auch oben zu § 2 Nr. 2 C VI 1 b S. 248), so rechtfertigt das sich dadurch, daß beim Effektengeschäft die Kommission durch die weit verbreitete Eigenhändlerklausel (vgl. Nußbaum in Ehrenbergs Handbuch Bd. 4 Abt. 2 S. 599ff.) völlig in das Eigengeschäft aufgeht; auch erscheint es nicht zweckmäßig, die Umsatzsteuerfreiheit des Effektenhandels irgendwie zu durchbrechen. Von diesem Sonderfall abgesehen, ist m. E. daran festzuhalten, daß in den Fällen des § 2 Nr. 1 (Ein- und Ausfuhr, erster Umsatz nach der Einfuhr) und des § 7 (reiner Handel) der Kommissionär zwar mit dem vereinnahmten Lieferungspreis frei wird, aber mit der Provision steuerpflichtig — stets aber nur mit 1,5 v. H. — bleibt. Der RFH. hat zu dieser Frage noch keine Stellung genommen. Auch das Erkenntnis v. 22. Okt. 1919 (Bd. 1 S. 230, Amtl. Mitt. S. 417) kann nicht herangezogen werden; wenn dort die volle Steuerfreiheit des nicht besitzergreifenden Zwischenhändlers, auch bezüglich seines Gewinnes, ausgesprochen wird (vgl. dazu zu § 7), so handelt es sich dabei um einen Eigenhändler und nicht um einen Kommissionär.

c) Die Ausführungen zum Kommissionsgeschäft gelten selbstverständlich nur für die Kommission im Rechtssinne. Wenn Gewerbetreibende sich Kommissionäre nennen, ohne doch im eigenen Namen zu handeln, so kommen sie als Lieferer selbstverständlich nicht in Betracht. Das ist z. B. der Fall bei dem sog. Kommissionär im Buchhandel, der als echter Stellvertreter im Namen des Sortimenters oder Verlegers auftritt (vgl. Riesler in Ehrenbergs Handbuch Bd. 5 Abt. 2, 1915, S. 107). Über ähnliche Fälle im Pelz-, Rauchwaren-, Spielwaren-, Bijouteriehandel s. bei § 2 Nr. 1 A 3 a γ S. 241. Auch derjenige, der Kommissionsgeschäfte macht, kann im einzelnen Falle als Stellvertreter oder Agent im Namen seines Auftraggebers handeln und ist dann für solche Geschäfte selbstverständlich nicht Kommissionär.

Fälle echter Kommission liegen dagegen bei der **Zwangswirtschaft** vor. Daß die Selbständigkeit nicht durch Zwangsregelung beeinflußt wird, wurde bereits zu § 1 Nr. 1 B II 2 d β, S. 156 ausgeführt. Ist aber Selbständigkeit gegeben und handeln die Aufkäufer usw. nach den Geschäftsbedingungen im eigenen Namen, so sind sie als Kommissionäre anzusehen. Das gilt insbesondere von den Kommissionären der Reichsgetreidestelle sowie der selbstwirtschaftenden Kommunalverbände (so Popitz DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 22 und JurW. Bd. 49, 1920, S. 86; Nußbaum, „Tatsachen und Begriffe im deutschen Kommissionshandel" 1917, S. 85ff.; Pinner, „Der Getreidehandel" Bd. 2, 1918, S. 241; Rundschreiben der Reichsgetreidestelle v. 4. Mai 1920 und des RFM. v. 30. Sept. 1920 (RStBl. Nr. 21); Näheres über die möglichen Fälle der Steuerpflicht der Kommissionäre der Reichsgetreidestelle vgl. zu § 7 IX 1. S. 349); nicht als Kommissionär ist dabei der Müller anzusehen, der das Getreide des Kommunalverbandes oder der Reichsgetreidegesellschaft mahlt und das Mehl an deren Abnehmer weitergibt: er handelt nur auf Grund eines reinen Werkvertrages und ist lediglich mit dem Mahllohn steuerpflichtig (RFH. 2. S. v. 18. Febr. 1920 RStBl. S. 410). Kommissionäre im Rechtssinne sind auch Kommissionäre der Reichskartoffelstelle, der Reichsgerstenstelle, der Reichsstelle von Fetten und Ölen, die Aufkäufer der Viehhandelsverbände (so OLG. Cöln 8. Zs. vom 23. Januar 1920 VII 113/19; a. A. Stein PVerwBl. Bd. 34, 1917/18 S. 392 e).

d) Kein echtes Kommissionsgeschäft ist die sog. **Kondition,** wie sie vor allem im Sortimentsbuchhandel eine Rolle spielt. Sie hat zwar mit der Kommission große Ähnlichkeit, steht aber dem Kaufvertrag noch näher, so daß Düringer-Hachenburg (Bd. 3, 2. A., Anm. 290 S. 239) sie in einen einseitigen Verkaufsauftrag nebst Verkaufsantrag an den Sortimenter auflöst, die ihm vom Verlag übersandten Bücher abzusetzen oder als Selbstkäufer zu behalten. Daran, daß hier je eine Lieferung sowohl vom Verleger an den Sortimenter wie von diesem an den Käufer vorliegt, kann kein Zweifel sein. Die Frage der Behandlung der Provision (oben zu a δ) taucht hier nicht auf, weil der vom Konditionsnehmer (Sortimenter) erzielte Preis, wie Nußbaum a. a. O. S. 48f. es ausdrückt, aus dem Vertragnexus ausscheidet, er buchmäßig nicht auf die „Rechnung" des Konditionsgebers gehört: dieser ist mit dem Preis, den er stellt und erhält, und der Konditionsnehmer mit dem höheren, den er erzielt, steuerpflichtig. Setzt der Konditionsnehmer den Gegenstand nicht ab und nimmt auch seinerseits nicht ab, schickt vielmehr das Buch als „Krebs" zurück, so liegt überhaupt keine Lieferung vor (Ber. 1918, S. 74; Popitz JurW. Bd. 49, 1920, S. 86e).

e) Bei den **Kartellen und Syndikaten** liegen ebenfalls, wie bei der Kommission, zwei Lieferungen vor, sofern das Kartell den Vertrieb der Waren der Mitglieder oder die Rohstoffversorgung der Mitglieder besorgt. So auch C. Becher 2. Aufl. S. 110; Weinbach S. 149; Popitz JurW. Bd. 48, 1919, S. 786ff. Es kann sogar noch eine dritte Rechtspersönlichkeit hinzutreten, wenn neben den einzelnen Unternehmern und ihrer Vereinigung noch eine selbständige Verkaufsstelle vorhanden ist (s. Becher S. 29; allgemein Flechtheim, „Deutsches Kartellrecht" Bd. 1, 1912). Meist wird durch § 7 (s. d.) nur das einzelne Mitgliedswerk oder beim Einkaufskartell dessen Verkäufer tatsächlich steuerpflichtig sein. Da nach herrschender Meinung das Kartell als Eigenhändler und nicht als Kommissionär anzusehen ist, so kommt die Frage der Behandlung einer Provision nicht in Betracht, das Aufgeld, das das Kartell nimmt, ist Teil des Lieferungspreises. Ob man im übrigen die Tätigkeit des Kartells als Kauf und Verkauf ansehen oder die Rechtsbeziehungen zu den Mitgliedern lediglich unter dem Gesichtspunkt der Gesellschaft betrachten will, ist für die USt. gleichgültig, da das Kartell

jedenfalls Dritten gegenüber, wie den Mitgliedern gegenüber verfügungsberechtigt ist und auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, wie oben zu § 1 (S. 193) dargelegt, Lieferungsbeziehungen bestehen können. Daß es unzulässig ist, das Kartell als Organ aus der USt. ganz auszuschalten, wie es Isag DStZ. Bd. 8 1919, S. 61 will, ist bereits zu § 1 Nr. 1 B II 3 (S. 156) dargelegt. Wegen der **Genossenschaften** (Ein- und Verkaufs-), bei denen gleichartige Verhältnisse vorliegen, vgl. zu § 2 Nr. 11 M (S. 270ff.) und RFH. 2. S. v. 16. April 1920, Bd. 2 S. 275, RStBl. S. 412. Näheres über die Berechnung des Entgeltes bei Kartellen s. zu § 8 C IV 2 (S. 375).

VII. Bei der Lieferung muß es sich um einen **Gegenstand** handeln, der von einer Person auf eine andere übergehen kann.

1. Es fragt sich, welche Arten von Gegenständen in Betracht kommen. Das WUStG. spricht von „Waren". Ein fester Rechtsbegriff wird mit dem Ausdruck eigentlich nicht verbunden. Die Bestimmung als „zum Verkauf bestimmter Sachen" ist wegen der Abstellung auf ein bestimmtes Rechtsgeschäft zu eng (vgl. M. Wolff in Ehrenbergs Handbuch Bd. 4 Abt. 1, 1917, S. 8f.). Gemeint waren, wie die AuslGrunds. 1916 I zeigen, bewegliche Gegenstände, es sollten also Grundstücke ausscheiden. Gleichgestellt waren durch ausdrückliche Vorschrift (Zusatz 2 zu Tarif Nr. 10): Gas, elektrischer Strom und Leitungswasser. Im alten UStG. 1918 ist der Ausdruck „Ware" beseitigt, es ist überall von Gegenstand die Rede, auch da, wo, wie in § 4 oder § 8 Abs. 2, es sich um Lieferungen handelt. Wie die Begr. 1918 S. 29 zeigt, sollten vor allem Grundstücke dadurch einbezogen werden; da der Begriff Gegenstand sich nach dem bürgerlichen Recht nicht auf körperliche Gegenstände (Sachen) beschränkt, konnte zweifelhaft sein, wieweit auch bei dem Umsatz von Rechten etwa eine Lieferung angenommen werden könnte. Im neuen UStG. 1919 ist auch im allgemeinen der Ausdruck Gegenstand gebraucht, so vor allem in § 7, dann in den §§ 6, 15, 21 usw., obgleich an diesen Stellen zweifellos nur Lieferungen, nicht auch sonstige Leistungen in Frage kommen. Eine Ausnahme macht aber gerade der § 5, der die Begriffsbestimmung der Lieferung enthält: in ihm ist der Ausdruck „Sache" gebraucht. Es fragt sich, ob damit eine strenge Beschränkung des Lieferungsbegriffs auf körperliche Sachen beabsichtigt ist.

2. Fest steht zunächst, daß Gegenstand der Lieferung jede Sache, also jeder körperliche Gegenstand (§ 90 BGB.) sein kann. Der Aggregatzustand ist gleichgültig. Es kann sich um flüssige Gegenstände, auch ohne Einschließung in Gefäße, handeln, z. B. Wasser (soweit nicht die Befreiung nach § 3 Nr. 2 einschlägt) oder um Abwässer, die zur weiteren Verwendung aus der einen Fabrik einer andern zugeleitet werden. Daß auch gasförmige Gegenstände hierher gehören, folgt schon aus der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2. Neben Koch- und Leuchtgas kommen Sauerstoff und sonstige chemische Gase in Betracht. Ebenso wird die Lieferung von Dampf und Wärme zu behandeln sein (s. Staub Bd. II 9. Aufl. S. 479 und RG. 2. Stf. v. 21. März 1911 Bd. 44 S. 335). Die Vorschrift des WUStG. 1916 (s. o.), daß elektrischer Strom Gegenstand einer Lieferung sein kann, ist nicht ausdrücklich wiederholt. Aber einmal setzt die Verkehrsanschauung allgemein die Elektrizität, obgleich sie keine körperliche Sache ist, einer solchen gleich (so für Tarifstelle 32 Abs. 11 Nr. 3 pr. StempG. RG. 7. Zs. v. 5. Febr. 1904, Bd. 56 S. 408 und bei Auslegung des Haftpflichtgesetzes RG. 6. Zs. v. 16. Dez. 1907, Bd. 67 S. 232; vgl. auch RG. v. 11. April 1918 DStrRZ. Bd. 5, 1918, S. 375); ferner zeigt die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2, daß das Gesetz von der Unterstellung des elektrischen Stromes unter den Lieferungsbegriff ausgeht. Verfügung im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 1 kann man zweifellos über den elektrischen Strom haben, und zwar sowohl als Erzeuger wie als Trans-

formator oder als Verbraucher (vgl. RFH. 2. S. v. 28. April 1920, RStBl. S. 414 und auch zu § 7).

3. Körperliche Sachen sind auch **Grundstücke** und die grundstücksgleichen Rechte (Bergwerkseigentum usw., vgl. oben zu § 1 Nr. 3 E VII 2 c α S. 214 f.). Ihre Lieferung ist bereits seit dem alten UStG. 1918 in die Umsatzsteuer einbezogen. Daran hat auch die Sonderregelung der Versteuerung von Grundstücksübertragungen durch das GrunderwerbStG. v. 12. Sept. 1919 (RGBl. S. 1617) nichts geändert (vgl. Ber. zu diesem Gesetze, Drucks. der NV. Nr. 774 S. 15; Anfrage des Abg. Baerecke und Erklärung des Regierungsvertreters StenBer. 1919 S. 2298 f). Im übrigen ergibt sich die Einbeziehung aus der ausdrücklichen Befreiung im Falle der Versteigerung (vgl. zu § 1 Nr. 3 E VII 2 c S. 214). Die Lieferung von Grundstücken ist also steuerpflichtig, sofern sie innerhalb gewerblicher Tätigkeit erfolgt (über diese Voraussetzung s. oben zu § 1 Nr. 1 e III 3 S. 199 ff.). Findet danach ein Zusammentreffen mit der Grunderwerbsteuer statt, so ist der Grundstücksumsatz jedenfalls mit $4 + 1^1/_2 = 5^1/_2$ v. H., bei 2 v. H. Zuschlägen der Länder und Gemeinden zur Grunderwerbsteuer mit $6 + 1^1/_2 = 7^1/_2$ v. H. und im Falle des § 19 GrunderwerbStG. (Parzellierungen) stets mit $7^1/_2$ v. H., bei Zuschlägen gar mit $9^1/_2$ v. H. steuerlich belastet (s. R. Becher NStR. Bd. 1, 1920, S. 152)! Nicht ganz einfach ist die Frage, wann eine Lieferung eines Grundstücks vorliegt, ob insbesondere Auflassung und Eintragung dazu nötig sind. Auszugehen ist dabei zunächst davon, daß die Steuerschuld wenn auch resolutiv bedingt, jedenfalls schon dann begründet ist, wenn für die „Lieferung" des Grundstücks ein Betrag vereinnahmt wird, denn die Vereinnahmung entscheidet über die Zurechnung zum Steuerabschnitt (vgl. darüber Einl. 4. Kap. A III 2 S. 65, ferner zu § 8 A II S. 354 und die dort angegebenen Erkenntnisse des RFH.). Beim einzelnen Grundstücksumsatz muß aber Auflassung und Eintragung folgen, da erst durch sie der Erwerber die Verfügung in vollem Sinne erhält. Doch werden § 80 AO., wonach als Eigentümer auch zu behandeln ist, wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, und § 6 GrunderwerbStG., wonach der Eigentumsübertragung jeder Rechtsvorgang gleichgestellt wird, der einem andern ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, zu berücksichtigen sein. Auch wer einem andern die Verfügung durch Verkaufsvollmacht oder bindende Offerte in Verbindung mit Nießbrauch am Grundstück gibt, liefert im Sinne des § 5 Abs. 1 (vgl. Lion, GrunderwerbStG. zu § 6 S. 44 f.). Einer Heranziehung des § 5 AO. (Mißbrauch bürgerlicher Rechtsformen) bedarf es in solchen Fällen nicht. Bei mehreren aufeinander folgenden Grundstücksumsätzen finden die oben zu V 4 (S. 316) entwickelten Grundsätze Anwendung, wobei allerdings durch § 7 im weitem Umfange Steuerfreiheit eintritt, sofern eine Besitzüberlassung an die einzelnen Zwischenhändler nicht stattgefunden hat. Schwierig ist die Frage, wie zu entscheiden ist, wenn die Lieferung umgangen wird durch Einkleidung in ein umsatzsteuerfreies Rechtsgeschäft, nämlich in die Form des Umsatzes von Gesellschaftsanteilen, der nach § 2 Nr. 2 (s. oben zu § 2 C III 3 S. 245) frei ist. RFH. 2. S. hat sich in dem bedeutsamen Erk. v. 16. Juli 1920 Bd. 3 S. 212 (RStBl. S. 466) mit der Frage befaßt. Daß durch Gesellschaftsgründung und Veräußerung von Gesellschaftsanteilen dem Erwerber eine dem Eigentümer entsprechende Rechtsstellung verschafft werden kann, wird unterstellt: entscheiden läßt sich das nur nach Lage des einzelnen Falles. Ist es aber der Fall, so muß auch die Anwendbarkeit des § 5 AO., wenn der Fall (was in der zur Entscheidung stehenden Sache nicht gegeben war) unter die Geltung der AO. fällt, insofern grundsätzlich bejaht werden müssen, als eine der steuerpflichtigen Gestaltung ausweichende Rechtsform gewählt ist. Die zur Anwendung des § 5 erforderliche Umgehung oder

Minderung der Steuerpflicht für die Umsatzsteuer wird allerdings fehlen, wenn der Stempel, der auf der Übertragung des Anteils ruht, ebenso hoch ist wie die Umsatzsteuer: so war es unter dem alten UStG. 1918 bei dem gleichen Satz von 0,5 v. H. an Umsatzsteuer und an Überlassungsstempel nach RStG. Tarif Nr. 1 A e 1 α; es ist aber nicht mehr der Fall unter dem neuen UStG. mit dem Satz von 1,5 v. H. Danach erscheint § 5 AO. sehr wohl — bei Prüfung der Verhältnisse des einzelnen Falles — anwendbar.

4. Es fragt sich, ob über den Sachbegriff des BGB. hinaus eine Lieferung im Sinne des UStG. angenommen werden kann. Für die bloße Steuerpflicht der einzelnen Lieferung hat die Frage keine Bedeutung, da ja Leistungen (z. B. Abtretungen von Forderungen) wie die Lieferungen umsatzsteuerpflichtig sind und die Luxussteuerpflicht nur bei körperlichen Sachen gegeben ist. Bedeutung hat es aber, wenn sich eine Steuerbefreiungsvorschrift auf Lieferungen beschränkt, wie bei den Lieferungen ins Ausland und nach der Einfuhr (§ 2 Nr. 1) und bei § 7 (reiner Handel). Gerade bei diesen beiden Vorschriften ist aber statt Sache das Wort Gegenstand gebraucht. Daraus ist m. E. zu schließen, daß die — mit der übrigen Fassung des Gesetzes nicht übereinstimmende — Wahl des Ausdrucks „Sache" kaum aus einer besonderen rechtlichen Erwägung heraus entstanden sein kann, sich vielmehr nur durch Anlehnung an den Sprachgebrauch des BGB. erklärt, der vor allem bei der Umschreibung der — nur bei körperlichen Gegenständen (Sachen) denkbaren — Werklieferung nahelag. Einer wenigstens analogen Anwendung auf Gegenstände, die im Verkehr wie Sachen umgesetzt werden, wird nichts entgegenstehen, wo die einzelne Vorschrift dem wirtschaftlichen Zweck nach es zuläßt. Bei § 2 Nr. 1 sind bereits zu V 2 b (S. 229) für die Befreiungen des Auslandsverkehrs die Verkäufe immaterieller Rechte als Lieferungen in das Ausland, aus dem Ausland und erster Umsatz nach der Einfuhr behandelt worden. Für § 7 kommt das nicht in Betracht, weil dieser die Möglichkeit der Ergreifung unmittelbaren Besitzes voraussetzt. Wohl aber scheint mir nicht entgegenzustehen, solche Vermögensrechte in den Lieferungsbegriff allgemein einzubeziehen, die wirtschaftlich mit dem Besitz von Sachen zusammenhängen, so z. B. wenn jemand ein Geschäft mit Grundstück, Warenvorräten und außerdem Firma, Kundschaft, Patenten, Lizenzen, Geschäftsgeheimnissen veräußert.

VIII. Hingewiesen sei auf den Fall einer **fingierten Lieferung** in § 21 Abs. 1 Nr. 2 in der Fassung der Novelle v. 18. Aug. 1920 (RGBl. S. 1607). Danach gilt bei Originalwerken der Plastik, Malerei und Graphik der Vermittler als Lieferer, auch wenn er nicht als Zwischenhändler (Eigenhändler) oder Verkaufskommissionär auftritt, sondern im Namen des Künstlers (als dessen Beauftragter, Stellvertreter, Agent, Makler) veräußert, und ist mit dem ganzen Kaufpreis luxussteuerpflichtig, nicht bloß mit der Provision. Das hat zur Folge, daß er auch luxussteuerpflichtig ist, wenn er als Privatmann für den Künstler vermittelt (§ 23 Abs. 1 Nr. 3). Näheres über diese fingierte Lieferung vgl. zu § 21 Abs. 1 Nr. 2.

§ 6.

(1) Ist bei einer Lieferung für die Höhe des Steuersatzes die Beschaffenheit des Gegenstandes maßgebend, so entscheidet bei Gegenständen, die aus mehreren Stoffen zusammengesetzt sind, der wertvollere Bestandteil über den Steuersatz.

(2) Die Vorschrift findet auf die Steuerpflicht nach § 1 Nr. 2 entsprechende Anwendung.

Entw. 1918 § 7 Nr. 1 Abs. 1 Satz 2. — UStG. 1918 § 8 Nr. 1 Abs. 1 Satz 2. — AusfBest. 1918 § 7 Abs. 10. — Entw. 1919 § 6. — Begr. 1919 S. 40. — Ber. 1919 S. 12.

Inhalt.

I. Entstehungsgeschichte. Die Vorschrift stand im alten UStG. 1918 lediglich bei der Luxussteuer und bezog sich dort nur auf Edelmetallgegenstände (§ 8 Abs. 1 Nr. 1). Bereits in der 1. A. (S. 127) war in der Vorschrift ein allgemeiner Grundsatz erblickt worden, der auch für die übrigen Luxusgegenstände anzuwenden sei. Im neuen UStG. ist die Vorschrift in den allgemeinen Teil versetzt worden. Nachdem die allgemeine Kleinhandelssteuer aus dem Entwurf gestrichen worden ist (s. Einl. 1. Kap. B IV 6 S. 21) hat die Vorschrift nur noch für die **Luxussteuer,** und zwar für beide Arten der Luxussteuer, Bedeutung. Da es einen Abschnitt mit allgemeinen Vorschriften für beide Luxussteuern im Gesetz nicht gibt, rechtfertigt sich die Beibehaltung der Vorschrift im ersten Abschnitt.

II. Voraussetzung der Anwendbarkeit ist eine einheitliche Sache (Einzelsache, keine Sachgesamtheit), die zusammengesetzt ist aus mehreren Bestandteilen. Für die Begriffe wird im wesentlichen § 93 BGB. maßgebend zu sein haben (vgl. aber zu 3).

1. Zusammengesetzt aus mehreren Bestandteilen ist eine Sache, die mechanisch zerlegt werden kann, nicht aber eine Sache, bei der sich die bei der Herstellung verwendeten, vielleicht verschiedenartigen Stoffe so miteinander verbunden haben, daß sie auch durch Zerbrechen, Zerschneiden usw. nicht mehr voneinander geschieden werden können, also nur auf chemischem Wege eine Trennung noch möglich ist. So auch RFH. 2. S. v. 15. Okt. 1919 (Bd. 1 S. 236, Amtl. Mitt. S. 420). Zusammengesetzt sind also z. B. ein Stock, auf dem ein Beschlag angebracht ist, eine Lampe, deren Sockel etwa aus Bronze besteht, auf den ein Lichthalter aufgeschraubt ist, ein Kleid, in das eine Stickerei eingesetzt ist oder das aus Tuch mit einem Seidenüberwurf besteht, ein Tisch mit einer Holzplatte und einem Korbgestell, ein Hut mit Aufputz, ein Wäschestück, an das Spitzen genäht sind. Nicht zusammengesetzt sind dagegen ein keramischer Gegenstand, eine Legierung, ein gefärbter, gebeizter, vergoldeter Gegenstand.

2. Daß bei der mechanischen Zerlegung der Gegenstand seinem Wesen nach geändert, zerstört werden würde, steht der Annahme der Zusammensetzung nicht entgegen. Wer aus einem Kleid mit Stickereieinsatz den Einsatz herausnimmt, nimmt dem Gegenstand den Charakter des Bekleidungsmittels, denn für dieses war der Einsatz wesentlich. Gerade aber solche Fälle kommen für § 6 in Betracht. Ebenso bereits § 7 Abs. 10 Satz 4 AusfBest. zum alten UStG.

3. Die Zusammensetzung braucht aber nicht in einer festen, nur durch Zerstörung auflösbaren Verbindung zu bestehen, es genügt auch eine losere Verbindung, die ohne weiteres lösbar und wiederherstellbar ist. § 6 fordert im Gegensatz zu § 93 BGB. keine „wesentlichen" Bestandteile. Es braucht sich nicht einmal um Zusammenbinden, Verschrauben, Zusammenkleben zu handeln. Es genügt auch ein bloßes Aufeinanderstellen und -legen oder Ineinanderpassen der Teile, wenn diese Teile der Bestimmung des Gegenstandes nach zusammengehören, sie zusammen eine marktgängige Ware (keine Sachgesamtheit) darstellen. So gehören z. B. Tisch und Tischkasten, Pneumatik und Auto, Füllfeder und Füllfederhalter, die beiden einsteckbaren Teile eines Taschenbleistifts, die mit Haken und Ösen oder mit Knöpfen verbundenen Stücke eines Kleidungsstückes zusammen. Das gleiche gilt für sog. Garnituren für Pfeffer, Salz, Essig und Öl, für Likörflasche mit Gläsern, Teeglas mit Metalluntersatz u. ä. Auch der von Rohde-Beuck S. 87 erwähnte Fall des Kastens mit versilbertem Schlüssel gehört hierher, und zwar m.E. stets, nicht bloß wenn der Schlüssel einem besonderen Kunstschloß entspricht, sondern auch wenn er durch einen andern leicht ersetzbar ist, denn der Kasten ohne Schlüssel ist kein „abschließbarer Kasten" mehr. Die Grenze gegenüber bloßem Zubehör kann flüssig sein. Entscheidend ist, daß nicht räumliche Nähe und wirtschaftlicher Zweck die Sachen verbinden, sondern daß sie sich gegenseitig in Gestalt und Wesen derart beeinflussen, daß erst die Verbindung die bestimmungsgemäße Benutzung sicherstellt.

III. Die **Wertvergleichung.**

1. Der eine Bestandteil muß wertvoller als der andere sein. Zu bewerten ist der Bestandteil, so wie er sich bei der Zerlegung ergibt, also nicht bloß der Stoff, das Material, aus dem er hergestellt ist, es ist vielmehr auch die Bearbeitung, die der Stoff erfahren hat, heranzuziehen. (So auch der Regierungsvertreter Ber. 1919 S. 12.) Bei der Bewertung ist also nicht davon auszugehen: Welche Rohstoffe und Halbstoffe sind bei der Entstehung des Gegenstandes verwendet worden, welche davon stecken in jedem der Teile, die zu bewerten sind, und welchen Wert hat je das für einen Teil verwendete Quantum? Vielmehr ist der Teil als solcher in seiner Eigenschaft als Fabrikationserzeugnis zu betrachten. Daraus ergibt sich, daß bei der Zerlegung gleichsam nach Abschnitten vorzugehen ist und nicht die Unterbestandteile dieser einzelnen Abschnitte zusammengeworfen werden können. Besteht z. B. eine Lampe aus einem Sockel, einem Behältnis und einer Glocke, und läßt sich der Sockel wieder in einen Bronzeteil und einen Porzellanteil zerlegen, so ist zunächst für den Sockel zu entscheiden, ob bei ihm der nach § 15 I Nr. 6 zur Luxussteuer Anlaß gebende Bronzeteil gegenüber dem nicht ohne weiteres luxussteuerpflichtigen Porzellanteil an Wert überwiegt: wird das bejaht, so ist nunmehr der Sockel als Ganzes mit seinem ungeteilten Wert gegenüber den übrigen Teilen in Ansatz zu bringen. — Kommen bei dem Vergleich nicht bloß zwei Bestandteile in Betracht, sondern läßt sich die Sache in eine größere Menge von Abschnitten zerlegen, so sind zwei Möglichkeiten des Vergleichs denkbar. Man könnte von den — angenommen — zehn Teilen den heraussuchen, der der wertvollste ist, also wertvoller, als jeder einzelne der neun anderen Teile und hätte dann nur zu untersuchen, ob dieser wertvollste Teil geeignet ist, die Luxussteuerpflicht zu begründen, gleichgültig, ob die neun anderen Teile zusammen mehr oder weniger als dieser eine Teil wert sind. Gegen ein solches Vorgehen spricht, daß dabei sehr ungleiche Ergebnisse entstehen können; ein Gegenstand, bei dem von den zehn Teilen an sich neun Teile geeignet sind, die Luxussteuer zu begründen, wäre frei, wenn der zehnte Teil, der wertvoller als jeder einzelne der neun

Teile ist, aus luxussteuerfreiem Stoff besteht, und, umgekehrt, wäre ein Gegenstand luxussteuerpflichtig, der bei seinen zehn Teilen einen einzigen Teil aus luxussteuerpflichtigem Stoff hat, auch wenn die neun anderen Teile zusammen weit wertvoller sind, nur weil dieser eine Teil wertvoller als jeder einzelne der anderen Teile ist. Gegen eine solche Auslegung spricht auch der Komparativ in § 6: nicht der wertvollste Teil soll gesucht werden, sondern, was an dem Gegenstand wertvoller ist. Handelt es sich also um mehrere Teile, so kann die Antwort m. E. nur so erfolgen, daß man alle Abschnitte des Gegenstandes auf ihren Wert untersucht und dann die Werte für die Abschnitte aus luxussteuerpflichtigen Stoffen und die aus luxussteuerfreien Stoffen addiert; die höhere von beiden Summen entscheidet, ob der ganze Gegenstand luxussteuerpflichtig ist oder nicht.

2. Stoff und Bearbeitungsart (Verzierung, Formgebung) sind nach den §§ 15, 21 für den Steuersatz maßgebend. Sie sind daher auch die Faktoren, die allein bei der Wertvergleichung entscheiden. Werterhöhungen, die für eine Bearbeitung nur auf Grund rechtlicher Verhältnisse eintreten, etwa dadurch, daß das Herstellungsverfahren patentiert ist, die Formgebung dem Musterschutz unterliegt, scheiden danach aus. So auch RSchA. v. 17. Dez. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 34): das dort gegebene Beispiel von der goldenen Feder und dem Füllfederhalter mit der patentierten Konstruktion paßt nicht mehr, weil jetzt nach § 34 A I 1 c AusfBest. Füllfederhalter mit goldener Feder luxussteuerfrei sind. In Betracht kommen könnte aber etwa eine Lampe mit einem patentierten Brenner, bei der dieser Brenner mit den übrigen Bestandteilen zu vergleichen wäre.

3. Als Zeitpunkt für die Wertvergleichung entscheidet nicht die Herstellung sondern die Entstehung der Steuerschuld. Das kann bei Schwankungen der Materialpreise wichtig sein. Es ist ungenau, auf den Zeitpunkt der Lieferung abzustellen (so Rohde-Beuck S. 88), denn die Lieferung kann viel später erfolgen (vgl. § 8 und Einl. 4. Kap. A III 2 S. 65), es muß aber bei Entstehung der Steuerschuld (d. h. bei der Zahlung, wenn nicht der Fall des § 9 vorliegt) der Steuersatz feststehen.

IV. Ziel des Vergleichs ist stets die Erkenntnis, ob der Gegenstand luxussteuerpflichtig ist. Der Vergleich kommt daher gar nicht in Betracht, wenn die Luxussteuer des zusammengesetzten Gegenstandes sich schon aus andern Gründen gemäß **besonderer Vorschriften** ergibt. Diese können im Gesetz selbst oder in den AusfBest. (vgl. über deren rechtliche Kraft zu § 16) enthalten sein.

1. Das ist einmal der Fall, wenn § 15 oder § 21 den Gegenstand ohne Rücksicht auf den Stoff luxussteuerpflichtig machen. Es bedarf z. B. keiner Prüfung, ob bei einem aus Zinn- und Holzteilen bestehenden Gegenstand der Zinnteil wertvoller ist, wenn der ganze Gegenstand als Antiquität unter § 21 Abs. 1 Nr. 3 fällt.

2. Ist ein (an sich zerlegbares) Gemisch aus verschiedenen Stoffen für die Luxussteuer bestimmend, so ist das Gemisch als Gesamtheit maßgebend. Macht also Halbseide einen daraus hergestellten Gegenstand luxussteuerpflichtig (z. B. Teppiche, § 68 II 1 g AusfBest.), so fällt selbstverständlich der Vergleich der verwendeten Natur- oder Kunstseidefäden mit den verwendeten Baumwollfäden weg.

3. Ähnlich wie zu 2 liegt es, wenn die Verwendung eines Stoffes den Gegenstand schlechthin luxussteuerpflichtig machen soll. Wenn vergoldete und versilberte Gegenstände luxussteuerpflichtig sind (§ 15 I Nr. 2), so scheidet bei galvanischer Vergoldung und Versilberung § 6 schon deshalb aus,

weil eine mechanische Zerlegung des so bearbeiteten Stückes in Grundstoff und aufgebrachtes Amalgam gar nicht mehr möglich ist. Bei Plattierung (d. h. beim Aufwalzen dünner Gold- und Silberplatten auf einen unedlen Stoff) wäre die mechanische Zerlegung an sich denkbar: da aber gerade die Plattierung den ganzen Gegenstand luxussteuerpflichtig machen soll, kommt ein Vergleich des Wertes des Belags mit dem unedlen belegten Stoff selbstverständlich gar nicht in Frage.

4. § 6 scheidet insbesondere aus, wenn die Luxussteuer **„bei Verbindung mit"** einem bestimmten Stoffe eintreten soll. Die §§ 15 und 21 verwenden in scharfer Unterscheidung bei der Abstellung der Luxussteuerpflicht auf einen bestimmten Stoff die Worte „aus" oder „in Verbindung mit". Ist z. B. ein Gegenstand luxussteuerpflichtig, wenn er aus Kupfer oder Nickel besteht, so ist bei Zusammensetzung mit anderen Stoffen § 6 anzuwenden: die eiserne Lampe mit Nickelbeschlägen ist nur luxussteuerpflichtig, wenn die Nickelteile wertvoller als die andern Teile der Lampe sind. Genügt aber schon die „Verbindung mit" Edelmetallen (§ 15 I Nr. 1 und § 21 Abs. 1 Nr. 1) oder mit Leder (§ 15 I Nr. 12) oder mit Edelholz (§ 15 I Nr. 13) oder mit Sammet (§ 15 I Nr. 15) usw., um die Luxussteuerpflicht zu begründen, so genügt grundsätzlich jede auch noch so geringfügige Verwendung dieser Stoffe, mag das verwendete Quantum auch an Wert gegenüber dem Wert der aus anderm Stoff bestehenden Teile völlig zurücktreten. Das ist der Grundsatz: er gilt, solange nicht Gesetz und AusfBest. ausdrücklich Ausnahmen machen, wie z. B. bei Reisekartons, die nicht luxussteuerpflichtig sind, wenn sie lediglich Lederkanten haben (§ 42 F II 7 AusfBest.), oder Möbeln, wenn die Intarsien aus Edelholz bestimmte Durchschnitte nicht überschreiten (§ 43 III 1 AusfBest.) usw. Ebenso wie beim Gebrauch der Worte „in Verbindung" liegt es, wenn die Luxussteuer eintreten soll bei Gegenständen, die ganz „oder teilweise" aus einem Stoff (z. B. Schmelzglas, § 15 I Nr. 10) bestehen oder wenn die Luxussteuerpflicht „bei" einer bestimmten Bearbeitung (z. B. bei feiner Schnitzarbeit, § 15 I Nr. 13 b) eintritt.

5. Zu beachten ist, daß in einigen Fällen Gesetz oder AusfBest. besondere Grundsätze über die Wertvergleichung aufstellen, die selbstverständlich dem § 6 vorgehen.

a) Vielfach ist bestimmt, daß die Verwendung an sich die Luxussteuer auslösender Stoffe für bestimmte Teile erfolgen kann, ohne daß diese Teile bei dem Vergleich nach § 6 den Bestandteilen zuzurechnen sind, bei deren Überwiegen sich die Luxussteuer ergibt. So können z. B. bei Ziehharmonikas die Stimmplatten aus Messing sein, ohne daß dieser Umstand trotz § 15 I Nr. 6 zur Luxussteuerpflicht führt (§ 52 II AusfBest.).

b) Bei Möbeln ist die Luxussteuerpflicht bei feiner Schnitzarbeit usw. zum Teil von einer prozentual genau bestimmten Werterhöhung durch die Bearbeitung abhängig gemacht (§ 43 III 2, 3 b AusfBest.).

V. Für den Fall der Werklieferung (vgl. zu § 5 VI 5 S. 320) kommt § 6 nur insoweit in Betracht, als der ganze Gegenstand der Wertvergleichung nach IV zu unterwerfen ist, wie bei jeder Lieferung. Wird aber das Werk aus dem Stoffe des Bestellers hergestellt, so sind nicht etwa die vom Unternehmer hinzugefügten Stoffe gesondert nach § 6 zu prüfen, vielmehr entscheidet auch hier der fertige Gesamtgegenstand. Vgl. zu § 5 VI 3. (Mißverständlich Rohde-Beuck S. 88 Anm. 6.)

VI. § 6 Abs. 2 hat nur gesetzestechnische Bedeutung. Dem Sinne nach ist ohne weiteres selbstverständlich, daß der Grundsatz des § 6 Abs. 1 auch da anzuwenden ist, wo die Luxussteuerpflicht nicht an eine Lieferung, sondern an einen andern Vorgang anknüpft. Bei der **Entnahme aus dem eigenen**

Betriebe zu privatwirtschaftlicher Verwendung nach § 1 Nr. 2 (ebenso § 17 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Nr. 1) liegt eine fingierte Lieferung vor (vgl. oben zu § 1 Nr. 2 D VI S. 208).

§ 6 Abs. 2 ist aber insofern zu eng formuliert, als der gleiche Grundsatz auch in dem andern Falle, wo das Gesetz Steuerpflicht ohne Lieferung kennt, gelten muß: nämlich bei § 17 Nr. 3, wo das bloße **Verbringen in das Inland** zur Luxussteuerpflicht führt.

§ 7.

(1) Bei Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossenen Umsatzgeschäfte sind nur die Lieferungen derjenigen Unternehmer steuerpflichtig, die den unmittelbaren Besitz übertragen. Der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Übertragung durch denjenigen gleich, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrags für diesen besitzt, es sei denn, daß er lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat.

(2) Betrifft im Falle des Abs. 1 eines der Umsatzgeschäfte eine Lieferung der in den §§ 15 und 21 bezeichneten Art, so ist der Lieferer auch dann steuerpflichtig, wenn er den unmittelbaren Besitz nicht überträgt.

Ber. zum WUStG. 1916 S. 12, 35 und 38. — WUStG. 1916 Tarif-Nr. 10 Zusatz 4. — AuslGrundſ. 1916 Nr. VIII. — Entw. 1918 § 4. — Begr. 1918 S. 20 Abs. 2 und S. 33. — Ber. 1918 S. 20/21 (Druckfehlerberichtigung durch Rundschreiben des RSchA. v. 19. Okt. und 12. Nov. 1918 Amtl. Mitt. S. 122). — UStG. 1918 § 4. — Entw. 1919 § 7. — Begr. 1919 S. 40.

Inhalt.

I. Entstehungsgeschichte des § 7. Die Umsatzsteuer hat als Grundsatz die immer wiederholte Erfassung jedes Umsatzes, auch wenn es sich um die aufeinanderfolgenden Umsätze der gleichen, unveränderten Ware handelt. Schon bei Beratung des Antrags Müller-Fulda, der zur WUStG. führte (vgl. Einl. 1. Kap. B I S. 10), tauchte der Wunsch auf, bei der Aufeinanderfolge mehrerer

Kaufgeschäfte über die gleiche Ware nicht sämtliche Geschäfte zu treffen, um den Zwischenhandel vor Ausschaltung zu schützen. Das Ergebnis war Zusatz 4 zu Tarif-Nr. 10 WUStG., der folgenden Wortlaut hatte:

Wird bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren oder über Waren gleicher Art abgeschlossen sind, die Ware nur einmal in Natur übertragen, so gilt dies nur als Warenlieferung desjenigen, der die Ware in Natur überträgt.

Der Sinn dieser Vorschrift ging offenbar dahin, diejenigen Zwischenhändler zu befreien, die die gekaufte und wieder weiter verkaufte Ware nicht auf Lager nehmen, deren wirtschaftliche Funktion nur in einem Verkehrsakt (Kauf und Verkauf), nicht auch in einer Ortsveränderung und Besitzveränderung besteht. Die Fassung des Zusatzes 4 stellte in der Wahl des Ausdrucks „Übertragung in Natur" offenbar auf einen wirtschaftlichen Vorgang ab. Eine die wirtschatlichen Verhältnisse berücksichtigende Auslegung wurde aber schon in der Entstehung abgeschnitten, da der Ber. 1916 S. 12 erklärte, daß alle Formen der Eigentumsverschaffung Übertragung in Natur darstellten, also auch Besitzkonstitut und Abtretung des Herausgabeanspruches. Die Rechtsprechung (RG. 7. Zs. v. 26. März 1918 Bd. 92 S. 347, Amtl. Mitt. S. 99; 8. Nov. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 10; 17. Dez. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 50; 11. März 1919, Amtl. Mitt. S. 85; 16. Sept. 1919 VII/138; auch RFH. v. 13. Juni 1919 Bd. 1 S. 92 u. Amtl. Mitt. S. 289, 3. Okt. 1919, Amtl. Mitt. S. 412) stellte lediglich auf die zivilrechtlichen Formen der §§ 929, 930, 931 BGB. ab. Der Zwischenhändler war also warenumsatzstempelpflichtig, wenn er auch die Ware nicht zu sehen bekam, sobald er Eigentümer wurde, etwa durch Besitzkonstitut oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (er sandte z. B. seinem Verkäufer einen ihn als Absender angebenden Frachtbrief oder er verfügte über die für ihn am Bahnhof ankommende Ware durch Umkartierung, vgl. oben zu § 5 V 2 S. 315). Da solche Fälle des Eigentumsübergangs an Waren, die der weiterverkaufende Käufer nicht auf Lager nimmt, nur rein juristische Konstruktionen für wirtschaftliche Vorgänge sind, die sich von andern, bei denen Eigentumsübergang nicht angenommen wird, nicht oder nicht wesentlich unterscheiden, so entsprach die Wirkung der wirtschaftlich gemeinten, aber in die juristischen Begriffe von vorn herein falsch eingeführten Vorschrift nicht ihrem Zweck. Eine Änderung wurde daher um so mehr nötig, als im alten UStG. der Steuersatz von 0,1 auf 0,5 v. H. erhöht wurde und man sich bewußt wurde, daß die Vorschrift nicht nur den reinen Handel vor der Ausschaltung schützen, sondern auch die Belastungshöhe des Verbrauchs durch Ausschaltung der sich ohne Realisierung vollziehenden Umsätze mindern sollte (vgl. darüber Einl. 2. Kap. B II, 1 a S. 47 und 2 a S. 51). Diese Erwägung führte zu der Vorschrift des § 4 des alten UStG., die von den Eigentumsverhältnissen ganz absah und lediglich auf den unmittelbaren Besitz abstellte. § 4 des alten UStG. 1918 lautete:

(1) Wird bei Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossen sind, der unmittelbare Besitz an dem Gegenstande nur einmal übertragen, so ist nur das Umsatzgeschäft desjenigen steuerpflichtig, der den unmittelbaren Besitz überträgt.

(2) Bei Lieferungen durch Konnossement, Ladeschein oder Lagerschein ist nur diejenige durch den ersten inländischen Inhaber des Papiers steuerpflichtig.

Von diesen unmittelbaren Vorgängen unterscheidet sich der jetzige § 7, abgesehen von der Fassung, 1. durch Streichung des Abs. 2, 2. durch Einfügung des Falles der Mitwirkung eines dritten als Besitzhalter und 3. durch die Sonder-

vorschrift in § 7 Abs. 2 für die Luxussteuer. Die Gründe für diese Änderungen werden zu VII (S. 348) und VIII (S. 348) behandelt.

II. Die **wirtschaftliche Bedeutung** der Vorschrift ergibt sich schon aus dem zu I Gesagten und aus den Ausführungen in der Einleitung (S. 47f., 51f.). Die Bezeichnung des aus der steuerpflichtigen Umsatzkette herausgenommenen Gliedes — es können auch mehrere Glieder sein — als Zwischenhändler, geht fehl: es wird kein Zwischenhandelprivileg (so Koppe-Varnhagen 7. Aufl. S. 74; Rohde-Beuck S. 89; Herzfeld Leitf. S. 31) aufgestellt. Der Zwischenhandel setzt begrifflich voraus, daß jemand einkauft, um ohne Bearbeitung oder Verarbeitung wieder zu verkaufen, und daß er nicht unmittelbar an den Verbraucher, also im Kleinhandel absetzt; Zwischenhandel ist also dasselbe wie Großhandel (im Gegensatz zur Fabrikation und zum Kleinhandel). Beide Voraussetzungen decken sich nicht mit denen des § 7. Der in § 7 von der Steuer Befreite braucht gar nicht Großhändler zu sein, auch der Kleinhändler, der seinen Kunden eine Sache verkauft, die er nicht im Laden hat, von der er aber etwa die Abbildung im Katalog vorzeigen kann, und die Sache dann vom Fabrikanten oder Grossisten an den Kunden senden läßt, fällt unter § 7 (vgl. dazu V 2). Vor allem aber genügt nicht, daß jemand kauft, um weiter zu verkaufen. Ein sehr wesentlicher Teil der Zwischenhändler nimmt die Ware auf Lager: der sog. Engrossortimenter „führt die aus stark spezialisierter Produktion oder vom Spezialmarkte kommenden Waren in solcher Gruppierung zusammen, wie sie der Detailhandel braucht", er erhält große Posten (z. B. eine Ladung Nähnadeln) und stellt mit Waren aus anderen großen von ihm bezogenen Posten kleine Sendungen zusammen, nimmt also auf Lager; dasselbe tut der Verteilungsgrossist, der etwa mehrere 100 Sack Kaffee auf Lager nimmt und die einzelnen Kolonialwarenhandlungen mit der für sie nötigen Menge versorgt (vgl. hierzu J. Hirsch im Grundriß der Sozialökonomik V. Abt., 1. Teil „Handel", 1918, S. 87ff.). Diese Zwischenhändler sind nicht befreit. Befreit sind vielmehr nur Händler, deren Tätigkeit sich mit Geschäftsabschlüssen erschöpft, die die Ware nicht selbst in Gewahrsam nehmen. Da bei ihnen das Charakteristikum des Handels im Gegensatz zum bearbeitenden oder verarbeitenden Gewerbe, die Aufeinanderfolge von Kauf und Verkauf, am reinsten in Erscheinung tritt, trifft die Begr. 1918 (S. 20) mit der Bezeichnung des in § 7 befreiten Typus als **reinem Handel** das Richtige. (Vgl. Popitz DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 435; auch C. Becher 2. Aufl. S. 101 braucht den Ausdruck, den van der Borght FinArch. Jahrg. 36 Bd. 1 (1919) S. 272 als ungebräuchlich beanstandet.)

III. Literatur. Das Vorrecht des reinen Handels gehört zu den am meisten behandelten Fragen des Umsatzsteuerrechts. Zum WUStR. vgl. bes. die Kommentare von Kloß S. 32, Weinbach S. 50; ferner gegen die rein zivilrechtliche Auslegung Hirschfeld S. 21 und JurW. Bd. 45, 1916, S. 1262, Popitz PrVerwBl. Bd. 39 (1917/18) S. 317 zu V. Zum alten UStG. 1918 § 4: von den Kommentaren bes. C. Becher 1. Aufl. S. 57f., Kloß S. 30f., Weinbach S. 130f.; ferner: Wimpfheimer JurW. Bd. 47, 1918, S. 607, Bd. 49 (1920) S. 135; May DStZ. Bd. 8 (1919) S. 16; C. Becher DStBl. Bd. 1 (1918/19) S. 428; Weinbach „Die Umsatzsteuer des Zwischenhändlers" 1919; Giese PrVerwBl. Bd. 40 (1918/19) S. 257; zahlreiche Auskünfte von C. Becher und Popitz im DStBl. Bd. 1 und Bd. 2 (1918/19, 1919/20). Zum neuen UStG.: Herzfeld Leitf. S. 31f., C. Becher 2. Aufl. S. 101; ferner Popitz DStBl. Bd. 2 (1919/20) S. 435ff., Koßmann Mitt. d. Steuerauskunftsstelle des RV. der D. Ind. 1920 S. 45, C. Becher NStR. Bd. 1 (1919/20) S. 28 und DStBl. Bd. 2 (1919/20) S. 639, Kloß DStZ. Bd. 9 (1920) S. 36.

Die **Rechtsprechung** hat sich in erster Linie mit dem WUStG. beschäftigt, vgl. die Zitate oben zu I. Zum alten UStG. vgl. RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 (Amtl. Mitt. S. 325), 22. Okt. 1919 (Amtl. Mitt. S. 417). Neuerdings (auch für das neue UStG.) das Gutachten v. 26. März 1920 (Bd. 2 S. 328, RStBl. S. 360) und Erkenntnis v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 470).

IV. § 7 enthält eine **sachliche Steuerbefreiungsvorschrift.** Die Betrachtung wird erleichtert, wenn von folgenden Schemata ausgegangen wird:

1. Schema: A—B—C

Dabei sei A ein Fabrikant oder ein Händler, der die Ware auf Lager hat. B sei Großhändler, der bei A kauft und an C verkauft: er beauftragt dabei den A, die gekaufte Ware unmittelbar an C zu senden. Die Kette kann sich verlängern (2. Schema):

2. Schema: A—B—C—D—E—F—G

A, der Fabrikant, verkauft an B, dieser an C, C an D und so weiter bis F, A wird schließlich veranlaßt, die Ware unmittelbar an G zu senden.

Der Umsatz, um dessen Befreiung es sich handelt, ist im ersten Falle der von B an C, im zweiten Falle kommen die sämtlichen Umsätze der B, C, D, E und F in Betracht.

V. Die Voraussetzungen der Befreiung sind folgende:

1. Es müssen **mehrere Umsatzgeschäfte** verschiedener Personen vorliegen. Der Ausdruck Umsatzgeschäfte kann, ähnlich wie der Ausdruck Umsätze in § 2 Nr. 1 (vgl. dazu V S. 228 ff.), nur auf Lieferungen bezogen werden, also Geschäfte, durch die die Verfügung im Sinne des § 5 von einer Person zur anderen übergeht. Wie dort dargelegt ist, braucht es sich nicht um Kaufgeschäfte oder Werklieferungsgeschäfte zu handeln, deren Ziel die Eigentumsverschaffung ist, es genügt auch das Kommissionsgeschäft (vgl. zu § 5 zu IV, V und VI 6, besonders auch zu V, 4 S. 316). Die Geschäfte brauchen auch nicht unter sich gleichartig zu sein: es kann z. B. im 2. Schema B bei A eine noch anzufertigende Sache bestellt haben (Werklieferungsvertrag), er verkauft als Eigenhändler an C, dieser schließt mit B ein Kommissionsgeschäft und D verkauft als Verkaufskommissionär an E, der wieder als Eigenhändler an F verkauft, der die Ware dem G in Kondition gibt. Auszuscheiden haben selbstverständlich bloße, nicht im eigenen Namen erfolgende Vermittlungsgeschäfte: Agenten und Makler können zwar bei jedem Geschäft mitgewirkt haben, sie sind aber nicht beteiligte Glieder der Kette. Zweifelhaft kann sein, ob zu dem Umsatzgeschäfte auch die Abtretung des Anspruchs aus einem Kaufvertrag gehört: B kauft bei A und tritt seinen daraus ihm erwachsenden Anspruch auf Verschaffung der Ware an C ab. Die Abtretung einer Forderung ist keine Lieferung, es wird keine Sache, sondern ein Recht, eine Forderung verkauft: dabei handelt es sich, streng genommen, um eine Leistung. Wirtschaftlich kommt der Vorgang aber auf dasselbe, wie der Verkauf der Sache, die der Käufer noch nicht hat, die er vielmehr nur „an der Hand" hat, heraus. Man muß daher m. E. die Abtretung des obligatorischen Anspruches aus dem Kaufvertrag und den Verkauf des Kontraktes im Falle des § 7 genau so, wie den Verkauf selbst betrachten und kann auch, wenn in der Reihe der Beteiligten die Form wechselt, die Gleichheit des Gegenstandes (obgleich in dem einen Falle die Sache, im anderen

die Forderung verkauft wird) unterstellen. Man wird noch weiter gehen können und auch die Weitergabe des Anspruches auf Abschluß eines Kaufvertrages gleichstellen können; A hat dem B eine für bestimmte Zeit bindende Offerte gemacht, B tritt den Anspruch daraus an C ab: auch hier liegen Umsatzgeschäfte vor. Dadurch, daß § 7 nicht von Lieferungsgeschäft, sondern allgemein von Umsatzgeschäft spricht, wird diese weite Auslegung erleichtert. Sie ist praktisch bedeutsam, weil bei Verneinung dieser Auslegung B stets steuerpflichtig sein würde, weil er zweifellos eine Leistung im Sinne des § 1 Nr. 1 (vgl. dazu C II 4 S. 192) tätigt.

Gleichgültig ist, in welchem Stadium der Ausführung sich das Umsatzgeschäft befindet, ob insbesondere schon die gleichen Rechtsbeziehungen entstanden sind. Im Gegensatz zu Tarif Nr. 10 Zusatz 4 WUStG. 1916 ist es vor allem belanglos, wie die Eigentumsverhältnisse sind. Während sämtlicher Geschäfte kann A das Eigentum behalten haben, bis er es an G überträgt. Es ist aber auch möglich, daß A dem B bereits das Eigentum übertragen hat, indem er etwa dem B die Ware mit der Eisenbahn zugesandt hat, dieser durch Ausstellung eines neuen Frachtbriefes zur Weitersendung an C Eigentümer geworden ist. (Im WUStG. wurde B hierdurch Eigentümer: RFH. v. 13. Juni 1919 Amtl. Mitt. S. 289). Näheres hierüber zu 5 a (S. 342).

2. Die Beteiligten müssen **Unternehmer** im Sinne des § 1 Nr. 1 (s. dort B S. 138ff.) sein, also die Geschäfte innerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit abschließen. Die Unternehmereigenschaft ist aber doch wohl nur für die als Veräußerer beteiligten Personen (also im ersten Schema A und B) erforderlich. § 4 des alten UStG. sprach nicht von Unternehmern, sondern von „Personen". Die Absicht einer Ausscheidung des Falles, daß der Kleinhändler seinen Privatkunden dadurch beliefert, daß er die von diesem bestellte Ware vom Fabrikanten an ihn senden läßt, ist nirgends erkennbar: der Befreite, der Kleinhändler B, handelt als Unternehmer. Wirtschaftlich spricht gegen ein Ausscheiden dieses Falles auch, daß B unter Umständen gar nicht wissen kann, ob C Unternehmer oder Privatmann ist: auch ein Kleinhändler kann ja an Wiederveräußerer einmal absetzen, viele Kleinhändler sind gleichzeitig Großhändler, eine Kontrolle wäre hier nicht möglich. (Für die Steuerpflicht des B, wenn C ein Privatmann ist, spricht sich Herzfeld Leitf. S. 33 aus.) Vgl. auch zu VII.

§ 7 scheidet zweifellos aus, wenn B kein Unternehmer ist, also etwa der Privatmann B bei A einen Luxusgegenstand, der unter § 23 Abs. 1 Nr. 3 fällt, kauft und an C, der ebenfalls Privatmann ist, verkauft.

3. Die **zeitliche Aufeinanderfolge** der Umsatzgeschäfte ist gleichgültig. Der typische Fall ist der im Schema vorausgesetzte Kettenhandel, bei der ein Veräußerer auf den anderen folgt. Es kann aber auch so liegen, daß B zunächst an C verkauft und dann sich die Ware bei A durch einen Deckungskauf verschafft. Weiter kann der Fall des Skontierungsverfahrens gegeben sein: die Umsatzgeschäfte hängen zunächst gar nicht miteinander zusammen, sie betreffen lediglich Waren gleicher Art, wenn auch in verschiedenen Mengen. Jeder der Beteiligten A bis G haben z. B. Kaffee bestimmter Qualität gekauft und verkauft; die Verbindung tritt dadurch ein, daß sie ihre Lieferungspflichten gegeneinander ausgleichen und, soweit diese sich nicht aufheben, derjenige, der verpflichtet bleibt, an den, der einen unausgeglichenen Anspruch behält, liefert.

4. Sämtliche Geschäfte müssen **denselben Gegenstand** oder Gegenstände gleicher Art betreffen. Die Reihe ist also unterbrochen, § 7 scheidet aus, sobald die Ware sich ändert, sobald einer der Beteiligten sie durch eine andersartige ersetzt, sie bearbeitet oder verarbeitet.

a) Über den Begriff Gegenstand vgl. zu § 5 VII. Da unmittelbarer Besitz (s. unten zu 5 a) eine entscheidende Rolle spielt, können nur körperliche Gegenstände, Sachen, in Betracht kommen. Auch Grundstücke? Das ist m. E. — ebenso Herzfeld Leitf. S. 35 — zu bejahen: die Kaufverträge, Offertverträge usw., die nicht realisiert werden, scheiden dadurch aus der Umsatzsteuerpflicht aus, auch wenn sie nach § 5 des Grunderwerbsteuergesetz grunderwerbsteuerpflichtig sind. Daß elektrische Kraft, ebenso Wärme, wie eine Sache zu behandeln ist, wurde schon zu § 5 VII 2 (S. 330) dargelegt.

b) Die Menge kann wechseln: es ist ja gerade Aufgabe der Großhändler, die Massengüter in die verschiedenen Kanäle des Kleinhandels zu erteilen. Das geschieht, wenn der Großhändler beim Fabrikanten oder Importeur einen großen Posten kauft und seinen Veräußerer veranlaßt, sie in kleinen Posten an die Kunden des Großhändlers zu senden. Der Getreidehändler kann einen Kahn Getreide kaufen und dann seinen Abnehmern Lieferungsscheine auf kleine Mengen ausstellen, bei deren Vorlegung sie die darauf verzeichneten Quanten an dem ankommenden Kahn sich geben lassen können.

c) Der Gegenstand muß derselbe bleiben, wenn die Ware nicht typenmäßig gehandelt wird. Wird es typenmäßig gehandelt, so muß es gleichartig sein: die Type bedeutet dann Identität (so treffend Herzfeld S. 38). Die Abgrenzung der Type ergibt sich aus den Handelsbräuchen mit ihren feststehenden Sorten- und Qualitätsbezeichnungen. Soweit ein fester Brauch nicht besteht, entscheidet die Marktgängigkeit: es muß eine Ware mit genau der gleichen Absatzfähigkeit bleiben. Ungemahlenes und gemahlenes Gewürz, geschälter und ungeschälter Kakao, gereinigte und ungereinigte Bettfedern, Rohwolle und gekämmte Wolle, ungeeichte und geeichte Gefäße sind verschiedene Gegenstände. Es ist auch nicht angängig, die Ausnahmen heranzuziehen, die § 11 AusfBest. (oben zu § 2 Nr. 1 S. 221, VIII 4 S. 237) für die Fragen des Privilegs des ersten Umsatzes nach der Einfuhr und der verlängerten Einfuhr macht; die Gründe der Ausnahmen sind dort lediglich solche der Begünstigung des Einfuhrhandels, sie können eine analoge Anwendung nicht stützen (unrichtig May DStZ. Bd. 8, 1919, S. 16).

5. Von den beteiligten Unternehmern ist nur derjenige steuerpflichtig, der den **unmittelbaren Besitz** überträgt.

a) Der Begriff des unmittelbaren Besitzes kann nur zivilrechtlich aufgefaßt und angewendet werden. Es handelt sich um die tatsächliche Gewalt über die Sache, ohne daß zwischen dem Besitzer und der Sache noch ein anderes Besitzrecht eingeschoben sein darf: der mittelbare Besitz scheidet aus. Die Übertragung kann durch körperliche Übergabe erfolgen, wozu auch die Übergabe der Schlüssel gehört (vgl. oben zu § 5 V 2 S. 315). Sie kann durch brevi manu traditio ersetzt werden, wenn A dem B eine Sache verkauft, die B von ihm bereits gemietet hatte: dann ist außer A auch B steuerpflichtig, wenn er weiter an C verkauft. Das gleiche gilt, wenn B Mitbesitz an der Sache hat; dieser Fall liegt vor, wenn A z. B. Fabrikant ist und B seine — rechtlich selbständige — Verkaufsgesellschaft, die ihr Kontor in den Räumen der Fabrik hat.

b) Der Erwerb und die Übertragung des unmittelbaren Besitzes setzt selbstverständlich nicht persönliche Berührung mit der Sache voraus: die tatsächliche Gewalt kann auch durch Besitzdiener ausgeübt werden (§ 855 BGB.), so durch Handlungsgehilfen, Angestellte, Arbeiter, auch durch selbständige Personen, die lediglich als Werkzeug des Unternehmers nach seinen Anordnungen tätig werden, wie z. B. ein Dienstmann, ein Fuhrwerksbesitzer. Wenn B den bei A gekauften Gegenstand durch seine eigenen Fuhrleute oder seinen Geschäftsdiener bei A abholen und zu C bringen läßt, so wird er unmittelbarer Besitzer

und überträgt an C den unmittelbaren Besitz, ist also steuerpflichtig. Das gleiche gilt, wenn der Kohlengroßhändler B die aus Oberschlesien von dem Kohlenbergwerk A abgerollte Kohle in Cosel in seine eigenen Oderkähne verlädt und an seine Kunden (an C) weiterbefördert. Ebenso, wenn der Kommissionär der Reichsgetreidegesellschaft selbst oder durch seine Angestellten dem Landwirt, der an ihn verkauft hat, das Getreide am Bahnhof, wohin der Landwirt das Getreide zu bringen hat, abnimmt und in die Eisenbahnwagen verladet (RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 Amtl. Mitt. S. 325). Ebenso liegt es auch, wenn der Getreidehändler B die von A gekaufte und an ihn verfrachtete Ware auf dem Packhof des Bahnhofes durch seine Beauftragten ausladen, mit neuer Packung versehen und dann weitersenden läßt. Nicht dagegen genügt zur Erlangung des unmittelbaren Besitzes, daß B die Ware, die von A an ihn gesendet wird und an der Bahn ankommt, lediglich besichtigt, um etwa Zahl und Zustand der Kolli festzustellen, und dann weitersendet: die Ware ist hier in der Gewalt des Beförderungsunternehmens geblieben, B hat sie gerade deshalb besichtigt, um sich darüber schlüssig zu werden, ob sie weiter an C gehen kann. Daran wird auch nichts ändern, wenn er eine Probe entnimmt. Eine Erlangung des unmittelbaren Besitzes ist es auch nicht, wenn der Holzhändler B die Stämme, die er von A kauft, in dessen Forst mit dem Firmenhammer bezeichnet: damit soll nur der Gegenstand des Vertrags kenntlich gemacht werden, der unmittelbare Besitz bleibt weiter dem A und, wenn ihn B veranlaßt, die Stämme unmittelbar an C zu senden, so hat B keinen unmittelbaren Besitz übertragen und ist frei.

c) Der unmittelbare Besitz wird nicht durch die Ausstellung von Legitimationspapieren übertragen. Vor allem ist gleichgültig, wer den Frachtbrief ausstellt. Wenn B den A veranlaßt, die gekaufte Ware dem C mit einem Frachtbrief zu senden, der A als Absender angibt, so ist B selbstverständlich nicht unmittelbar Besitzer geworden und ist frei. Es liegt aber nicht anders, wenn B dem A zur Versendung an C einen Frachtbrief sendet, der seinen — des B — Namen als Absender dazu angibt, oder wenn A an B mit einem Frachtbrief sendet, der A als Absender angibt, und B, wenn ihm die Ankunft des Gutes von der Eisenbahn mitgeteilt wird, der Eisenbahn einen neuen, seinen Namen als Absender angebenden Frachtbrief ausstellt (Fall der Umkartierung): in den beiden letzten Fällen ist B zum Eigentümer geworden und würde daher nach dem WUStG. warenumsatzstempelpflichtig gewesen sein, unmittelbaren Besitz hat er nicht bekommen und ist daher umsatzsteuerfrei. Ebenso liegt es, wenn B dem C einen Lieferungsschein ausstellt, wonach er sich die Sache bei A abholen kann. Auch durch die Traditionspapiere wird zwar Eigentum und auch Besitz, aber nicht unmittelbarer Besitz übertragen: passiert also in dem 2. Schema die Ware die Kette A bis G durch Weitergabe eines Konnossements, Lagerscheines oder Ladescheines, so ist keiner umsatzsteuerpflichtig, außer dem Aussteller, der unmittelbaren Besitz der Ware hat und an den schließlichen Vorzeiger des Traditionspapiers aushändigt (sofern nicht auch der Aussteller nach § 2 Nr. 1 befreit ist, vgl. unten VII S. 348).

d) Der Zwischenhändler (B) kann nicht seine Steuerpflicht dadurch ausschalten, daß er durch künstliche Verschiebung der den wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechenden Rechtsvorgänge die Ergreifung und Übertragung des unmittelbaren Besitzes hinter die Erfüllung seiner Lieferungspflicht versetzt. Es ist das in der Form versucht worden, daß der Kohlenhändler (B) von der Grube (A) die Kohle sich senden läßt und dann die Kohle ab Waggon verkauft und den Vertrag so abschließt, daß der Kunde (C) Eigentümer der Kohle, so lange sie noch im Waggon liegt, wird, der Lieferungsvertrag also damit als erfüllt gilt. Darauf schließt B mit C einen weiteren Vertrag, in dem er sich als selbständiger Transport-

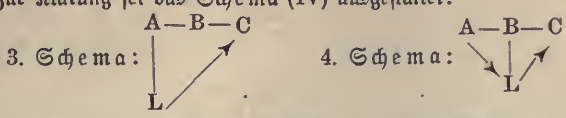
unternehmer verpflichtet, dem C die diesem bereits gehörende Kohle zuzuführen. (So die „Richtlinien" des Verbandes rheinisch-westfälischer Kohlenhändler, Rühlmann, Deutsche Kohlenzeitung Bd. 38, 1920, S. 202.) In solchem Falle liegt offenbar ein Mißbrauch von Formen des bürgerlichen Rechts vor; die Form ist ungewöhnlich, es wird wirtschaftlich für die Beteiligten derselbe Erfolg erzielt, der erzielt wäre, wenn die übliche rechtliche Gestaltung gewählt worden wäre: es ist also der Fall des § 5 AO. gegeben; die getroffenen Maßnahmen sind nach dem Abs. 2 für die Besteuerung ohne Bedeutung, B ist steuerpflichtig.

e) Der unmittelbare Besitz braucht nicht demjenigen übertragen zu werden, mit dem der Besitzer das Umsatzgeschäft abgeschlossen hat, es genügt vielmehr, daß die Übertragung auf Grund dieses Geschäfts, in dessen Abwicklung erfolgt. A ist also umsatzsteuerpflichtig nicht bloß, wenn er an B den unmittelbaren Besitz überträgt (dann kommt es gar nicht zur Kette des § 7), sondern auch — und das ist der typische Fall des § 7 — wenn er an C oder im 2. Schema an G überträgt. Es braucht auch weder C noch überhaupt ein an der Kette Beteiligter zu sein und wird es in sehr vielen Fällen nicht sein. Vielmehr genügt auch die Übertragung an eine Mittelsperson mit dem Ziele, das Gut einem Empfangsberechtigten zukommen zu lassen. A ist also steuerpflichtig, wenn er an einen von einem seiner Nachmänner bezeichneten Spediteur, an ein Beförderungsunternehmen, einen Lagerhalter den unmittelbaren Besitz gibt.

f) Indem § 7 vom unmittelbaren Besitz spricht, soll erreicht werden, daß stets nur derjenige steuerpflichtig ist, der die Ware auf Lager nimmt. Es genügt daher nicht mittelbarer Besitz: B soll nicht dadurch steuerpflichtig werden, daß ihm die Eisenbahn, mit der A die Ware an ihn gesandt hat, unter Zusendung des Frachtbriefes mitteilt, daß die Ware ankommt und B nun durch Ausstellung des neuen Frachtbriefes an C über die Ware verfügt, so daß die Eisenbahn nunmehr für ihn besitzt, B also mittelbarer Besitzer geworden ist und diesen mittelbaren Besitz an C überträgt. Das Gesetz macht aber hiervon eine Ausnahme und stellt dem unmittelbaren Besitz den mittelbaren Besitz dann gleich, wenn für einen der Unternehmer ein **Dritter** das Gut auf Grund eines besonderen Vertrages besitzt und auf Weisung des mittelbaren Besitzers den unmittelbaren Besitz an ein Glied der Unternehmerkette überträgt **(§ 7 Abs. 1 Satz 2)**.

α) Die Vorschrift ist in § 7 im Gegensatz zu dem § 4 des alten UStG. neu eingefügt. Sie soll (Begr. 1919 S. 40) eine Umgehungsmöglichkeit verhüten. Der Zwischenhändler konnte den unmittelbaren Besitz dadurch vermeiden, daß er eine an den Umsatzgeschäften nicht beteiligte Zwischenperson dazwischen schob, die für den Zwischenhändler die Ware auf Lager nahm: der Zwischenhändler konnte sich dann darauf berufen, daß er den unmittelbaren Besitz nicht erhalten habe und Steuerfreiheit in Anspruch nehmen. Schon unter dem alten UStG. konnte man dem entgegenhalten, daß der Zwischenhändler in solchem Falle zwar nicht unmittelbaren Besitz ergreife, die Vorschrift aber nur Übertragung des unmittelbaren Besitzes fordere und diese Übertragung geschehe ja in seinem Auftrage durch die Mittelsperson. Der RFH. hat in seinem Gutachten v. 26. März 1920 Bd. 2 B S. 328, RStBl. S. 360 (so schon 1. A. S. 105 Anm. I 1 d) mit Recht darauf hingewiesen, daß jedenfalls für das erste Glied der Kette (A) auch schon nach § 4 UStG. unmittelbarer Besitz einer Mittelsperson dem Unternehmer selbst anzurechnen war, und verfährt in dem Erkenntnis v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 470) ebenso auch für die Zwischenperson, die den unmittelbaren Besitz durch eine Mittelsperson ergreift und weitergehen läßt. Jedenfalls stellt § 7 Abs. 1 Satz 2 die Rechtslage nunmehr klar.

β) Zur Klärung sei das Schema (IV) ausgestaltet:



αα) Zum 3. Schema: A hat die Ware, die er verkauft, nicht selbst in Besitz, vielmehr lagert sie bei einem selbständigen Lagerhalter L. Verkauft er nun an B, dieser an C und erfüllt A seine Verpflichtung, indem er seinen Lagerhalter L beauftragt, die Ware an C zu senden, so ist A selbstverständlich genau so steuerpflichtig, wie wenn er selbst den unmittelbaren Besitz überträgt. Dabei ist es gleichgültig, ob er den unmittelbaren Besitz jemals besessen hat: A kann z. B Getreidehändler sein, der im Herbst 1920 Getreide gekauft und das Getreide unmittelbar in das Silo des L von den Landwirten hat bringen lassen und nun im Sommer 1921 aus dem Silo an den Händler B (der vielleicht als Kommissionär der Gemeinde C tätig ist) verkauft und durch L an C senden läßt. L braucht auch kein Lagerhalter zu sein: er kann die Sache gemietet oder geliehen haben, er kann von A dessen Fabrikate zur Lohnveredlung, Reinigung, Bleichung übertragen erhalten haben.

ββ) Zum 4. Schema: Wie es in dem vorigen Beispiel bei A war, kann es auch bei B liegen. Dann kommt die Kette des § 7 gar nicht zustande. Wie A ist auch B steuerpflichtig: B kauft von A und läßt die Ware an seinen Lagerhalter L liefern, verkauft dann an C, dem er die Ware durch L zusenden läßt: diese Übertragung des unmittelbaren Besitzes, den L für B ausübt, wird B zugerechnet; nicht bloß A, sondern auch B ist steuerpflichtig. So liegt es im Fall des Erkenntnisses des RFH. 2. S. v. 16. Juni 1920 (RStBl. S. 470): die Stadt A verkauft Mehl an den Großhändler B, der das Mehl durch die Stadt bei der Mehlabfuhrgesellschaft L einlagern läßt und dann an seine Kunden C_1, C_2, C_3 usw. verkauft und diese Kunden durch Lieferzettel berechtigt, das Mehl bei der Gesellschaft L abholen zu lassen: B ist steuerpflichtig, weil er den unmittelbaren Besitz zwar nicht selbst aber durch seinen Lagerhalter überträgt. Ähnlich in dem Fall des Erkenntnisses des RFH 2. S. v. 22. Oktober 1920 (Bd. 3 S. 73,. RStBl. S. 593), wo A an B Holz verkauft, das B an den Spediteur L senden läßt, der es dann an den Kunden C von B zuführt (Voraussetzung ist hier, daß die Tätigkeit des L über eine bloße Beförderung — s. unten zu ε, S. 347 — hinausgeht, das Erkenntnis läßt das nicht deutlich erkennen).

γγ) Es ist auch möglich, daß durch solche Besitzvermittlung für eine lange Kette von Verkäufern und Käufern § 7 ausgeschlossen wird. Folgendes (5.) Schema sei zugrunde gelegt:



A ist Wollgroßhändler, er gibt die Rohwolle an die Lohnkämmerei K, die sie zu Kammzeug und Kämmlingen bearbeitet (reinigt usw.). Während die Wolle bei K in Arbeit ist und nach Vollendung der Arbeit dort lagert, wird der Kammzug von A an B, B an C, C an D, D an E, E an F, F an G veräußert: würde das lediglich durch Kaufvertragabschlüsse und auch etwa noch durch Abtretung des Herausgabeanspruches gegen K geschehen, so wäre nur A steuerpflichtig,

B bis F würden frei sein. Wenn aber bei jedem Geschäft der neue Erwerber ausdrücklich in den Verwahrungsvertrag eintritt, so daß K nacheinander den Besitz für B, C, D, E, F und schließlich G vermittelt, so überträgt für jeden von ihnen die Lohnkämmerei in Abwicklung der Geschäfte die Kämmlinge schließlich an G und macht damit alle Glieder von A bis F umsatzsteuerpflichtig (so Popitz DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 444; auch C. Becher 2. Aufl. S. 103/4). Mit Recht hebt der RFH. in dem Gutachten v. 26. März 1920 (Bd. 2 B S. 328, RStBl. S. 360) hervor, daß die Sach- und Rechtslage sich nicht von dem Fall unterscheidet, daß jeder der Unternehmer je einen anderen Lagerhalter beauftragt und der unmittelbare Besitz von einem zum anderen Lagerhalter übertragen werde.

γ) § 7 Abs. 1 Satz 2 spricht von einem **besonderen Vertrage,** auf Grund dessen der Besitzvermittler (L, K) den unmittelbaren Besitz für den Unternehmer haben und übertragen muß. Daraus folgt, daß derjenige, der den mittelbaren Besitz ohne besonderes Vertragsverhältnis mit dem unmittelbaren Besitzer erhält, nicht diesen unmittelbaren Besitz gegen sich gelten zu lassen braucht und nicht umsatzsteuerpflichtig ist: tritt A dem B seinen Anspruch auf Herausgabe der Ware gegen L (oder K) ab, ohne daß B in das Vertragsverhältnis zwischen A und L (oder A und K) eintritt, so ist der Fall des § 7 Abs. 1 Satz 2 nicht gegeben, B ist nicht umsatzsteuerpflichtig. Das besondere Vertragsverhältnis, das vorliegen muß, kann ein Lagervertrag, ein Werkvertrag, Dienstvertrag, Mietvertrag, kann auch Leihe oder Auftrag sein. Kloß DStZ. Bd. 9 (1920/21) S. 37 nimmt nun an, daß auch der im sog. Besitzkonstitut enthaltene Verwahrungsvertrag hierher gehöre. Überträgt A, der die Ware unmittelbar besitzt, die Ware (das Eigentum daran) an B durch Besitzkonstitut, so behält er die Ware im Besitz, bis B sie abruft und es besteht zwischen ihm und dem B während dieser Zeit ein Verwahrungsvertragsverhältnis: verkaufe B nun weiter an C und lasse die ihm bereits gehörige Ware an diesen durch seinen Besitzmittler A senden, so sei diese Übertragung des unmittelbaren Besitzes ihm zuzurechnen und B sei steuerpflichtig. C. Becher 2. Aufl. S. 104 macht mit Recht darauf aufmerksam, daß dieses Ergebnis vollständig der Entstehungsgeschichte des § 7 (s. oben I) widerspräche: gerade der Fall des Besitzkonstituts, der z. B. vorliegt, wenn A die Ware mit einem von B ausgestellten Frachtbrief weiter an C sendet, sollte ja ausgeschaltet werden, indem man die Eigentumsübertragung, die aus der Fassung des Zusatz 4 zu Tarif-Nr. 10 WUStG. hergeleitet worden war, durch die Übertragung des unmittelbaren Besitzes ersetzt wurde. Es wäre also sehr zu beklagen, wenn wieder die juristische Form den wirtschaftlichen Zweck der Vorschrift unerfüllt lassen würde. Gerade um das Besitzkonstitut auszuschalten ist aber bei der Fassung des § 7 Abs. 1 Satz 2 der Wortlaut *besonderer* Vertrag gewählt worden: bei dem Besitzkonstitut liegt zwar nach der juristischen Konstruktion ein Verwahrungsvertrag vor, er dient aber nicht dem *besonderen* Zweck einer Verwahrung, sondern ist nur eine Funktion der Eigentumsübertragung. Richtig ist allerdings, daß auch mit einem Glied der Kette, einem Vormann, ein *besonderer* Vertrag geschlossen werden kann: B kann von A kaufen und ihm die gekaufte Ware vermieten oder ihn verpflichten, sie zu bearbeiten, es kann sich auch um einen Verwahrungsvertrag handeln, wenn über die Art und Dauer und die Bezahlung der Lagerung besondere Vereinbarungen getroffen sind. Der dem Besitzkonstitut zugrundeliegende Vertrag reicht nicht aus.

δ) Die Steuerpflicht dessen, der eine Ware verkauft, die er zwar nicht selbst unmittelbar besitzt, für die aber ein Dritter, mit dem er den besonderen Vertrag geschlossen hat, ihm den Besitz vermittelt (also L), ist davon unabhängig, wenn der Dritte den unmittelbaren Besitz überträgt. Es ist nicht zutreffend,

wenn Kloß a. a. O. annimmt, daß die Steuerpflicht aufschiebend bedingt sei. Seine Verschaffungspflicht nach § 5 (vgl. dort V S. 314) hat der Verkäufer erfüllt, wenn er dem Besitzmittler mitteilt, daß er an seinen Käufer zu senden habe. Allerdings ist die Steuerpflicht, wie stets in den Fällen, in denen das Eigentum nicht sofort übertragen wird, resolutiv bedingt: erhält der Käufer die Ware nicht und fordert er den gezahlten Kaufpreis zurück, so wird auch die durch die Zahlung bereits eingetretene Steuerschuld nach § 33 UStG. wieder hinfällig (vgl. dazu zu § 8 A II 2 S. 354 und zu § 9 V 2b S. 382). Gegen die Annahme der aufschiebenden Bedingung auch C. Becher 2. A. S. 105.

ε) § 7 Abs. 1 Satz 2 bestimmt ausdrücklich, daß der Beförderungsvertrag, der an sich ein besonderer Vertrag ist, nicht mit die Umsatzsteuerfreiheit unterbricht. Das war selbstverständlich erforderlich, weil ja in den meisten Fällen ein Beförderungsunternehmen als Besitzmittler in Betracht kommen wird, und wenn die Besitzvermittlung durch dieses dem Veräußerer zugerechnet würde, das Privileg des reinen Handels aufgehoben werden würde. Beförderungsunternehmen sind die Eisenbahn, Schiffsunternehmer, Fuhrunternehmer, Spediteure usw. Wenn A an B verkauft und die Ware der Eisenbahn zur Beförderung an B mit einem Frachtbrief übergibt, den B als Absender und C als Adressat angibt, so ist die Eisenbahn Besitzmittler für B: trotzdem bleibt B frei. Das gleiche gilt, wenn B dem A einen von ihm beauftragten Spediteur bezeichnet, der die Ware für B an C sendet. Anders ist es, sobald das Beförderungsunternehmen nicht bloß befördert, sondern zunächst die Ware einzulagern hat: dann ist ein besonderer Vertrag mit Sinn von γ geschlossen und B ist steuerpflichtig, wenn der Lagerhalter für ihn überträgt. Ein solcher besonderer Lagervertrag liegt aber nicht vor, wenn die Lagerung lediglich zum Zweck der Beförderung erfolgt, keine selbständige Bedeutung hat: das Holz, das zur Eisenbahnstation gebracht wird, muß dort zunächst gelagert werden, bis die Wagen gestellt werden, die Lagerung ist hier (sofern sie nicht über das zum Abwarten der Beförderungsgelegenheit nötige Maß ausgedehnt wird) nur ein Teil der Beförderungsleistung. Ebenso wird es liegen, wenn ein Landwirt für die andern Landwirte eines Ortes den Transport des Getreides zum Bahnhof übernimmt und zu diesem Zweck das Getreide sammelt und bei sich aufbewahrt, bis die Fuhre beisammen ist. Ein bloßer Beförderungsvertrag liegt auch dann nicht vor, wenn das beauftragte Unternehmen Leistungen auszuführen hat, die über die bloße Ortsveränderung hinausgehen. So scheint es mir bei einem Unternehmen zu liegen, das im Wald geschlagenes Holz abzufahren hat: die Tätigkeit des Sammelns des Holzes im Wald, die Zusammenstellung des Transports usw. stellt eine besondere, Sachverständnis erfordernde Leistung dar. Der dabei ergriffene unmittelbare Besitz muß daher m. E. dem Holzhändler, in dessen Auftrag die Holzabfuhr erfolgt, zugerechnet werden.

Die Vorschrift über das Beförderungsunternehmen kommt überhaupt nicht in Betracht, wenn B die Ware durch seinen Kutscher bei A abholen und dem C oder der Bahnstation zur Versendung an C zurollen läßt: dann hat B, wie zu α bereits bemerkt wurde, selbst durch seinen Besitzdiener unmittelbaren Besitz ergriffen und ist schon deshalb umsatzsteuerpflichtig.

VI. Umfang der Befreiung. Liegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vor, so ist der Zwischenhändler voll umsatzsteuerfrei. § 7 stellt die Lieferung als solche frei. In dem Schema zu IV 1 ist A umsatzsteuerpflichtig, und zwar mit dem Entgelt, das er für seine Lieferung erhält, das ihm also B zahlt (wenn er auch an C sendet). B dagegen ist frei mit dem Entgelt, das ihm C zahlt. Im regelmäßigen Lauf der Dinge wird das Entgelt, das B, der Weiterveräußerer, von C erhält, höher sein als das, was A von B erhält: trotzdem ist B

ganz frei, es ist nicht angängig, wie Giese PrVerwBl. Bd. 40 (1918/19) S. 217 will, B mit demjenigen Betrage heranzuziehen, der den Unterschied zwischen seinem Einkaufs- und seinem Verkaufspreis darstellt: die Umsatzsteuer umfaßt nicht Teile der Einnahmen für eine einheitliche Leistung, sondern das Entgelt ganz oder, wenn eine Befreiung vorliegt, gar nicht. Hier liegt eine Lieferung des B vor, die voll befreit ist; RFH. 2. S. v. 22. Okt. 1919 Bd. 1 S. 230, Amtl. Mitt. S. 417 führt zutreffend aus, daß zur Annahme einer Leistung neben der Lieferung kein Raum ist.

Wie bereits zu § 5 VI 6 b γ (S. 327) ausgeführt worden ist, sagt das noch nichts Entscheidendes für den Fall, daß B ein Kommissionär ist: denn bei diesem verbindet sich in der Tat eine Lieferung auf Grund oder in Ausführung der Kommission mit einer Geschäftsbesorgung, also eine Leistung. Es ist dort erörtert, daß deshalb die Provision des Kommissionärs steuerpflichtig bleibt, auch wenn er wegen des Lieferungspreises nach § 7 frei ist.

VII. Das Privileg des reinen Handels und die Luxussteuerpflicht (§ 7 Abs. 2).

1. Nach dem alten UStG. 1918 war es streitig, wie zu verfahren sei, wenn die Steuerbefreiung des (alten) § 4 (= jetzt § 7) eine luxussteuerpflichtige Lieferung betraf. Der Kleinhändler B verkauft eine silberne Schale an seinen Privatkunden C, hat sie aber nicht auf Lager, verkauft sie vielmehr nach dem Katalog einer Silberwarenfabrik (A) und läßt diese die Schale, die er bei ihr kauft, an den C unmittelbar (mit seiner Rechnung) schicken. Er hat den unmittelbaren Besitz nicht übertragen, wäre also frei, die Silberfabrik A ist zwar umsatzsteuerpflichtig, wäre aber nicht luxussteuerpflichtig, da sie an einen Wiederveräußerer (B) und nicht im Kleinhandel verkauft hat, die Luxussteuer würde also ausfallen. Der Ausweg, den Kloß S. 51 (Anm. 6) und C. Becher DStBl. Bd. 1 (1918/19) S. 428 gehen wollten, daß der Fabrikant luxussteuerpflichtig sei, weil er an einen letzten Verbraucher liefere, ist nicht gangbar: er liefert nicht an C, sondern an B, der ihm eine Wiederveräußerungsbescheinigung vorlegte und gar nicht weiß, ob C unmittelbarer Verbraucher oder was sonst ist. Mit der 1. A. S. 102 und RSchA. v. 21. Okt. 1918 (Amtl. Mitt. S. 127) hat RFH. 2. S. v. 9. Juni 1920 (Bd. 3, S. 98, RStBl. S. 389) bereits für das alte UStG. ausgesprochen, daß das Vorrecht des reinen Handels wegfalle, wenn die Steuersätze in der Kette nicht gleichartig sind, daß also B nicht aus § 4 (jetzt § 7) Umsatzsteuerfreiheit in Anspruch nehmen kann, sondern luxussteuerpflichtig bleibt.

2. Lediglich diesen Grundsatz will auch **§ 7 Abs. 2** aussprechen. Er will keine neue Steuerpflicht begründen, sondern nur die Luxussteuerpflicht auch dann wahren, wenn die Lieferung, auf der nach dem Gesetz die Luxussteuerpflicht ruht, durch das Vorrecht des § 7 Abs. 1 ausfallen würde. Der Fall, von dem ausgegangen wurde, kann jetzt in gleicher Weise bei der Kleinhandelsluxussteuer des § 21 eintreten, dem, auch ohne daß § 7 Abs. 2 ausdrücklich darauf hinweist, der Fall des § 47 (die fortwirkende alte Luxussteuer in der Übergangszeit) gleichzustellen ist. § 7 Abs. 2 erwähnt auch den § 15: hier ist aber ein Anwendungsfall nicht wohl zu konstruieren, denn der Hersteller, der dort luxussteuerpflichtig ist, muß notwendig den unmittelbaren Besitz haben, oder es muß ihm doch schon nach § 7 Abs. 1 der unmittelbare Besitz, den etwa ein anderer in Lohnwerk für ihn arbeitender Unternehmer hat, zugerechnet werden (vgl. unten zu § 18 Abs. 2). Für § 15 enthält also § 7 Abs. 2 ein Superfluum: inwiefern es, wie C. Becher 2. A. S. 112 meint, schaden soll, ist mir nicht recht ersichtlich.

VIII. Das Privileg des reinen Handels und § 2 Nr. 1.

Bereits bei § 2 Nr. 1 B XI 2 c (S. 239) ist dargelegt worden, wie § 7 mit den Steuerbefreiungen des ersten Umsatzes nach der Einfuhr zusammenwirkt,

vgl. dort. Diese Zusammenwirkung war in § 4 des alten UStG. dadurch gestört, daß in Abs. 2 (s. oben zu I S. 338) bei Traditionspapieren die Steuerpflicht desjenigen vorgesehen war, der das Papier (z. B. das Konnossement) im Inland als erster in Verkehr setzt, der doch aber gerade der nach § 2 Nr. 1 steuerfreie Einfuhrhändler sein kann (vgl. dazu 1. A., S. 108 V). Um diese Unstimmigkeit zu lösen, ist der Abs. 2 des § 4 nicht wieder aufgenommen worden (vgl. Begr. 1919 S. 40). Jetzt kommt es auch für das Traditionspapier lediglich auf den unmittelbaren Besitz an (s. oben V 5 c S. 343).

IX. Hinweis auf einige Anwendungsgebiete des § 7.

Beispiele für § 7 sind im Laufe der Darstellung hinreichend gegeben worden. Im folgenden sollen nur einige besonders geartete Fälle herausgegriffen werden.

1. Der Fall des Getreidekommissionärs. Daß auch der Kommissionär der Reichsgetreidestelle wie des selbstliefernden Kommunalverbandes Kommissionär im Rechtssinn ist, wurde schon zu § 5 VI 6 c (S. 328) dargelegt, daß ferner der Kommissionär auch Umsatzgeschäfte im Sinne des § 7 tätigt, ebenda VI, 6 b (S. 325). Im Geschäftsbetrieb des Getreidekommissionärs sind drei Fälle zu unterscheiden:

a) Der Getreidekommissionär (B) kauft beim Landwirt (A) und liefert an die Reichsgetreidestelle; der Landwirt versendet unmittelbar an diese (deren Lager oder zur Mühle): der Kommissionär ist mit dem Lieferungspreis, den ihm die Reichsgetreidestelle zahlt und den er dem Landwirt nach Abzug seiner Provision weiterzahlt, frei, lediglich seine Provision ist umsatzsteuerpflichtig (vgl. zu § 5 VI 6 b γ S. 327).

b) Der Getreidekommissionär (B) kauft beim Landwirt (A), nimmt das Getreide bei sich auf Lager oder bei einem von ihm beauftragten Lagerhalter und liefert erst später an die Reichsgetreidestelle: er ist mit dem vollen Kaufpreis umsatzsteuerpflichtig.

c) Der Getreidekommissionär (B) kauft beim Landwirt (A), nimmt das Getreide, das der Landwirt zur Stadt fährt, dort selbst oder durch seinen Beauftragten, z. B. durch den von ihm damit betrauten Gemeindevorsteher ab und sendet es mit der Bahn weiter: er ist nach dem zu VI 5 entwickelten Grundsatz umsatzsteuerpflichtig, denn er hat den unmittelbaren Besitz erworben.

Wegen der Druschprämien vgl. zu § 8 B II 6 c S. 361.

Über die vollständige Erfassung der Getreidekommissionäre s. RFM. v. 30. Sept. 1920 (RStBl. Nr. 21).

2. Bei Syndikaten und Kartellen spielt § 7 eine besondere Rolle. Sendet das Mitgliedswerk (A) unmittelbar an den Abnehmer (C) des Verkaufssyndikats (B), so ist nur das Werk umsatzsteuerpflichtig und das Syndikat ist umsatzsteuerfrei und zwar auch bezüglich des Aufschlages, den es gegenüber dem dem Werke gutgeschriebenen Preis nimmt. Wird der Aufschlag durch Abzug der Geschäftsunkosten freilich den Mitgliedern nach Maßgabe ihrer Lieferungen herausbezahlt, so liegt hierin eine zweite Rate des Kaufpreises, die bei diesen steuerpflichtig ist. (Vgl. Popitz JurW. Bd. 48, 1919, S. 786f. und zu § 8 C IV 2 S. 375.) Das Syndikat ist umsatzsteuerpflichtig, wenn es den Transport vom Werk zum Abnehmer mit eigenen Schiffen vornimmt, weil es dann den unmittelbaren Besitz ergreift. Verwiesen sei auch auf § 2 Nr. 1 B X S. 240ff.: danach liegt eine steuerfreie Ausfuhr nur vor, wenn dem Lieferer unmittelbar ein ausländischer Abnehmer gegenübersteht. Verkauft also das Syndikat ins Ausland und läßt das Mitgliedswerk unmittelbar dahin senden, so ist das Werk trotzdem steuerpflichtig, das Syndikat ist sowohl nach § 2 Nr. 1 (als Ausführender) wie nach § 7 steuerfrei und hat nach § 4 den Vergütungsanspruch des Ausfuhrhändlers (vgl. zu § 4 III S. 304).

3. Ähnlich wie bei Syndikaten liegt es bei **Genossenschaften** (allgemein über diese s. zu § 2 Nr. 11 M V S. 276). Bestellt eine Genossenschaft für ihre Genossen eine Ladung Dünger und gibt nach Ankunft des Wagens an der Bahn den Genossen Ablieferungsscheine, wonach sie sich an der Bahn das für sie bestimmte Quantum abholen können, so ist die Genossenschaft selbst frei: das wird auch gelten können, wenn die Genossenschaft einen Vertreter zur Bahn sendet, der bei der Ablieferung an die Genossen zugegen ist, um gleich die Verrechnungen vorzunehmen.

4. Elektrizitäts- und Gaslieferungen (wegen des Lieferungsbegriffes vgl. zu § 5 VII 2 S. 330). Die Elektrizitäts- und Gaserzeuger schließen häufig nicht unmittelbar mit den Verbrauchern Lieferungsverträge, sondern vielfach treten zwischen sie und den Verbraucher eine oder mehrere für bestimmte örtliche Verteilungsgebiete tätige Vertriebsgesellschaften. (In sehr vielen Fällen tritt die Gemeinde an die Stelle einer solchen Vertriebsgesellschaft: da die Gemeinde nach § 3 Nr. 2, s. dort C IV 2 S. 284, umsatzsteuerfrei, als Erzeuger wie als Verteiler, ist, hat für sie § 7 keine Bedeutung.) Es kommt darauf an, ob die Vertriebsgesellschaft den unmittelbaren Besitz erhält; das ist anzunehmen, wenn sie eigene Gasometer oder Umformer hat: sie ist neben dem Erzeuger steuerpflichtig. Ist das nicht der Fall, so ist sie frei. Im Gegensatz zur 1. Aufl. (S. 103) möchte ich das auch dann annehmen, wenn die Vertriebsgesellschaft nicht Gas oder Elektrizität den Einwohnern verkauft, sondern sich nur verpflichtet, sie ihnen durch entsprechende Vertragsabschlüsse mit den Werken zu beschaffen: auch dann ist diese Verschaffung nicht als Leistung, sondern als Lieferung anzusehen. (So auch Kirchenbauer Elektrotechnische Ztschr. Bd. 19, 1919, Nr. 19.) Eine doppelte Lieferung liegt vor, wenn ein Elektrizitätswerk an Verbraucher Strom abgibt und sich, um seine Lieferungspflichten zu erfüllen, bei starkem Bedarf von einem anderen Elektrizitätswerk mit Strom, der in sein Netz geleitet wird, aushelfen läßt: das erste Werk erhält vom aushelfenden unmittelbaren Besitz und überträgt ihn weiter.

X. § 7 bezieht sich nur auf Lieferungen und verträgt **keine analoge Anwendung auf Leistungen.** Wenn A den Agenten B mit einer Vermittlung beauftragt und dieser gibt den Auftrag an C weiter, der seinerseits die Vermittlungsleistung A gegenüber ausführt, so kann nicht etwa A Steuerfreiheit beanspruchen. Ebensowenig kann Steuerfreiheit der Anstreicher beanspruchen, der einen Teil seines Auftrags an einen anderen Anstreicher weitergibt (vgl. dazu zu § 8).

§ 8.

(1) **Die Steuer wird von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelte berechnet. Erfolgt die Besteuerung nach Zeitabschnitten (§ 33), so ist die Gesamtheit der in den Zeitabschnitten vereinnahmten Entgelte zugrunde zu legen.**

(2) **In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 ist dem Entgelte der auf den Gegenstand entfallende Eingangszoll hinzuzurechnen, sofern er nicht bereits im Lieferungspreis enthalten ist.**

(3) **In den Fällen des § 1 Nr. 2 tritt an die Stelle des Entgelts der gemeine Wert der entnommenen Gegenstände; dabei ist von den Preisen auszugehen, die am Ort und zur Zeit der**

Entnahme für Gegenstände der gleichen oder ähnlichen Art von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflegen.

(4) **In den Fällen des § 5 Abs. 2 gilt als Entgelt der Preis des Pfandscheins zuzüglich der Pfandsumme.**

(5) **Ist für die Steuerpflicht einer einzelnen Lieferung die Höhe des Entgelts maßgebend, so ist vom Entgelte für die Lieferung jedes einzelnen Gegenstandes auszugehen, es sei denn, daß mehrere auf einmal entnommene Gegenstände eine wirtschaftliche Einheit bilden oder nach der Bestimmung des Lieferers nur zu einem Gesamtpreise gemeinsam lieferbar sind.**

(6) **Beträge, die vom Leistungsverpflichteten für die Beförderung und Versicherung der Gegenstände, auf die sich die Verpflichtung bezieht, in Rechnung gestellt werden, sind nur insoweit nicht als Teil des Entgelts anzusehen, als durch sie die Auslagen des Leistungsverpflichteten für die Beförderung und Versicherung ersetzt werden.**

(7) **Die Kosten der Warenumschließung dürfen nur dann vom Entgelt gekürzt werden, wenn die Warenumschließung vom Lieferer zurückgenommen und das Entgelt um den auf sie entfallenden Teil gemindert wird.**

(8) **Bei Geschäften, deren Abwicklung in einer steuerpflichtigen Leistung jedes der Beteiligten an den andern besteht (z. B. Tauschgeschäften), gilt der Wert jeder der Leistungen als Entgelt für die andere; diese Vorschrift findet bei Hingabe an Zahlungs Statt entsprechende Anwendung.**

(9) **Ausländische Werte sind nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen umzurechnen.**

Abs. 1: WUStG. § 76 Abs. 1, Tarif-Nr. 10 Zusatz 1 Abs. 1, AuslGrunds. 1916 VI. — Entw. 1918 § 12 Abs. 1, altes UStG. 1918 § 16 Abs. 1. — Entw. 1919 § 8 Abs. 1, Begr. 1918 S. 41.

Abs. 2: Entw. 1918 § 21 Abs. 1 Satz 2, altes UStG. 1918 § 26 Abs 1 Satz 2. — Entw. 1918 § 8 Abs. 2.

Abs. 3: Entw. 1918 § 1 Abs. 2, Schlußsatz. — Ber. 1918 S. 13, altes UStG. 1918 § 1 Abs. 2. — Entw. 1919 § 8 Abs. 3.

Abs. 4: Entw. 1919 § 8 Abs. 4.

Abs. 5: Entw. 1918 § 7 Abs. 2. — Begr. 1918 S. 37, altes UStG. 1918 § 8 Abs. 2. — Entw. 1919 § 8 Abs. 5.

Abs. 6: AuslGrunds. 1916 VI Abs. 3. — Entw. 1918 § 5 Abs. 1 Satz 1. — Begr. 1918 S. 33. — Ber. 1918 S. 21, altes UStG. § 5 Abs. 1 Satz 1. — Entw. 1919 § 8 Abs. 6 Satz 1.

Abs. 7: AuslGrunds. 1916 VI Abs. 4. — Entw. 1918 § 5 Abs. 1 Satz 2. — Begr. 1918 S. 31. — Ber. 1918 S. 21, altes UStG. § 5 Abs. 1 Satz 2. — Entw. 1919 § 8 Abs. 6 Satz 2. — Ber. 1919 S. 12 f.

Abs. 8: AuslGrunds. 1916 VI Abs. 1 Nr. 4. — Entw. 1918 § 5 Abs. 2, altes UStG. 1918 § 5 Abs. 2. — Entw. 1919 § 8 Abs. 8.

Abs. 9: WUStG. 1916 Tarif-Nr. 10, Berechnungsspalte. — Entw. 1918 § 6 Abs. 3. — Begr. 1916 S. 34, altes UStG. 1918 § 6 Abs. 3. — Entw. 1919 § 8 Abs. 9.

Inhalt.

I. Zu § 8 sind die **§§ 30 und 31 AusfBest.** heranzuziehen.

§ 30. (1) Wegen der Abzüge, die Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte für durchlaufende Posten machen können, vgl. § 107 Abs. 2 und § 112 Abs. 1 Nr. 1 [s. u.].

(2) Spediteure können Zollauslagen, die sie für ihre Auftraggeber machen, von dem Entgelt absetzen.

§ 31. (1) Ausländische Werte (§ 8 Abs. 9 des Gesetzes) sind nach dem Kurse umzurechnen, der am Tage der Vereinnahmung der Entgelte an der Berliner Börse oder, wenn an der Berliner Börse keine amtliche Feststellung erfolgt ist, an einer anderen deutschen Börse amtlich festgestellt worden ist.

(2) Bei einer Versteuerung nach § 9 des Gesetzes tritt an Stelle des Tages der Vereinnahmung der Tag der Leistung. Ergibt aber die Umrechnung am Tage der Vereinnahmung einen anderen Betrag, so kann der Steuerpflichtige gemäß § 34 des Gesetzes den Unterschied absetzen, sofern das ver innahmte Entgelt geringer ist, als das gemäß Satz 1 berechnete. Ist das vereinnahmte Entgelt höher, als das gemäß Satz 1 berechnete, so muß der Steuerpflichtige den Mehrbetrag in die Steuererklärung für den Steuerabschnitt, in dem er vereinnahmt ist, aufnehmen.

(3) Ist an der Berliner oder an einer anderen deutschen Börse kein Kurs für die Währung, in der das Entgelt vereinnahmt wurde, amtlich festgestellt worden, so ist der Kurs maßgebend, den der Reichsminister der Finanzen, sei es allgemein durch eine für eine bestimmte Zeit geltende Bekanntmachung, sei es auf Grund einer Anfrage für den einzelnen Fall, festsetzt.

(4) Ist in den Fällen des § 17 Nr. 3 des Gesetzes und des § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes das von dem Steuerpflichtigen verausgabte Entgelt für die Steuerpflicht maßgebend, so entscheidet der Zeitpunkt der Entrichtung des Entgelts.

Die angezogenen §§ 107 Abs. 2 und 112 Nr. 1 und 2 lauten:

§ 107. (2) Zu den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten (der Rechtsanwälte) gehören außer den gesetzlichen und vertraglich vereinbarten Gebühren, einschließlich der Pauschalgebühren, auch die Unkosten-, insbesondere die Aufwandsentschädigungen, zu den Aufwandsentschädigungen auch die von dem Auftraggeber für den Steuerpflichtigen an Dritte (Hotels, Verkehrsmittel und dergleichen) gezahlten Beträge. Zu den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten gehören nicht die durchlaufenden Posten, d. h. diejenigen Beträge, die der Steuerpflichtige für seinen Auftraggeber in dessen Namen und für dessen Rechnung vereinnahmt und verausgabt, z. B. ausgelegte Prozeß- und Stempelkosten, Zahlungen an den Prozeßgegner. Die Umsatzsteuerpflicht umfaßt bei den Entgelten, die nicht in gesetzlich bemessenen Gebühren bestehen, auch die in die Entgelte gemäß § 12 des Gesetzes eingerechnete Umsatzsteuer.

§ 112. Auf die Buchführung der Patentanwälte finden §§ 107, 108 mit folgender Maßgabe entsprechende Anwendung:

1. Als durchlaufende Posten im Sinne des § 107 Abs. 2 kommen ferner insbesondere in Betracht: für die Erlangung, Aufrechterhaltung, Umschreibung oder Anfechtung von gewerblichen Schutzrechten gezahlte Gebühren, z. B. die an den ausländischen Vertreter gezahlten Vertretungsgebühren, die aus einem Lizenzvertrag über ein gewerbliches Schutzrecht für den Lizenzgeber vereinnahmten oder für den Lizenznehmer verausgabten Beträge;

2. nicht zu den durchlaufenden Posten gehören Entgelte, die auf Grund eines im Inland erteilten Auftrages vereinnahmt sind, mag auch die Ausführung des Auftrages im Ausland liegen;

A. Das vereinnahmte Entgelt als Steuermaßstab.

(§ 8 Abs. 1.)

I. Über das Verhältnis der Zahlung (der Vereinnahmung des Entgelts) — des **Steuermaßstabs** — zur Leistung — zum Steuergegenstand — wurde schon in der Einl. 4. Kap. A III S. 65f.) und zu § 1 Nr. 1 C I (S. 189f.) gehandelt. Es wurde dargelegt, daß die Vereinnahmung Entstehungselement der Steuerschuld ist.

Den dritten Grundbegriff der Umsatzsteuer neben Steuergegenstand und Steuermaßstab bringt § 8 Abs. 1 Satz 2: den Hinweis auf den **Steuerabschnitt.** Die Umsatzsteuer geht zwar vom einzelnen Verkehrsakt (dem Leistungsaustausch) aus, versteuert aber im Normalfall (wegen der formellen Son-

dersteuerarten vgl. Einl. 4. Kap. A II S. 63) nicht jeden einzelnen Akt (wie das bei einer Stempelsteuer zu geschehen pflegt), sondern die zeitlich umgrenzte Summe der Verkehrsakte: dieser Grundsatz, mit dem auch die Ausgestaltung der Umsatzsteuer als einer Veranlagungssteuer (§§ 33 ff.) zusammenhängt, wird im Gegensatz zum alten UStG. (§ 16) schon im allgemeinen Teil festgestellt (in § 33 Abs. 1 allerdings fast wörtlich wiederholt). Daß trotz dieser Zusammenfassung der Umsätze die Steuer auf dem einzelnen Umsatz ruht, die Steuerschuld also schon mit ihm, nicht erst mit Ablauf des Steuerabschnitts entsteht, wurde bereits in der Einl. 4. Kap. A III 1 S. 64 f. erörtert.

II. 1. Bei der Zusammenfassung der Summe der von einem Steuersubjekt ausgehenden Umsätze in Zeitabschnitte entsteht die Frage, was geschehen soll, wenn die beiden Entstehungselemente der Steuerpflicht, Leistung und Zahlung, nicht in denselben Steuerabschnitt fallen. Da § 8 Abs. 1 Satz 2 (wie früher § 16) jedem Steuerabschnitt die in ihm vereinnahmten Entgelte zuweist, kann es sich nur fragen, ob auch die Leistung in den Steuerabschnitt fallen muß, um die Steuerschuld zu begründen. Würde man das annehmen, so würde Steuerfreiheit eintreten, soweit das nicht der Fall ist. Das kann selbstverständlich nicht gewollt sein. Daraus ergibt sich, daß es (immer abgesehen vom Fall des § 9) auf den Zeitpunkt der Leistung nicht ankommt, daß vielmehr die Steuerschuld stets in dem Steuerabschnitt entsteht, in dem die Zahlung (Vereinnahmung) stattfindet. Geschieht das, bevor die Leistung erfolgt, liegt also eine Vorauszahlung vor, so ist diese Vorauszahlung steuerpflichtig in dem Steuerabschnitt, in dem sie vereinnahmt wird. Verteilt sich die Zahlung in mehreren Raten auf mehrere Steuerabschnitte, so ist jede Rate dem Steuerabschnitt, in dem sie vereinnahmt wird, zuzurechnen. In dem Steuerabschnitt der Leistung ist keine Steuer zu berechnen, wenn in ihm keine Zahlung eingeht. Wegen des Zeitpunkts der Vereinnahmung s. unter C (S. 370). So auch RFH. 2. S. Gutachten v. 25. Nov. 1918 Bd. 1 B S. 1 f., Amtl. Mitt. S. 147 zu II und IV und Erkenntnis v. 30. Juni 1920 (Bd. 3 S. 158, RStBl. S. 417) mit gleicher Begründung. Wegen des umgekehrten Verhältnisses im Falle des § 9 vgl. dort (S. 379).

2. Wird also die Steuerschuld schon im Steuerabschnitt der Zahlung (Vereinnahmung des Entgelts) durch sie begründet, so verliert damit die Leistung nicht ihren Charakter als hauptsächliches Element der Steuerpflicht, als Steuergegenstand. Das zeigt sich in folgendem:

a) Für die Frage der **intertemporalen Steuerpflicht** entscheidet nicht allein die Zahlung, vielmehr ist die Leistung von ausschlaggebender Bedeutung. Die Steuerschuld kann nur mit der Vereinnahmung entstehen, wenn eine Steuerpflicht vorhanden ist. Die Steuerpflicht hängt nicht bloß von der Ausübung gewerblicher und beruflicher Tätigkeit im Sinne des § 1 Nr. 1 ab, vielmehr knüpft die Steuerpflicht, da es sich um eine indirekte Steuer handelt, an den Verkehrsakt selbst an. Der Verkehrsakt muß also in dem Zeitpunkt, der über das Entstehen der Steuerschuld entscheidet, bereits der Steuerpflicht unterliegen. Ist er in einem Zeitpunkt eingetreten, in dem die Steuerpflicht noch nicht gesetzlich festgelegt war, so kann die später zur Zeit der Geltung des Steuergesetzes eintretende Zahlung nicht zu einer Steuerschuld führen. Daraus folgt, daß das UStG. nur dann Anwendung findet, wenn beide Entstehungselemente, Leistung und Zahlung, in die Zeit nach seinem Inkrafttreten fallen. Für die Übergangsfälle, in denen ein Entstehungselement unter dem WUStG., das andere unter dem alten UStG. 1918 eintrat, hat sich das RSchA., den Ausführungen der Regierungsvertreter im Ber. 1918 S. 85 folgend, in dem Rundschreiben v. 1. Aug. 1918 (Amtl. Mitt. S. 80) ebenso ausgesprochen (zustimmend 1. Aufl. S. 242, Popitz, PrVBl. Bd. 39, 1918/19, S. 533; Rohde, Mitt. d. Steuerauskunftstelle d.

D. Industrierats 1918 S. 56, Stier-Somlo, daselbst S. 65, Glaser, Leipz. Zschr. Bd. 12, 1918, S. 1193). Der RFH. 2. S. hat sich in dem Gutachten v. 25. Nov. 1918 (Bd. 1 B, S. 1, Amtl. Mitt. S. 147) dem nicht angeschlossen (zustimmend Bode, DJZ. Bd. 23, 1918, S. 634), vielmehr allein den Zeitpunkt der Zahlung entscheidend sein lassen. Die Gründe sind nicht überzeugend: wenn insbes. bei dem hier vertretenen Standpunkt Fälle weder unter das alte WUStG. noch unter das alte UStG. fielen, also steuerfrei blieben, so folgt daraus nur, daß im alten UStG. eine dies vermeidende Übergangsvorschrift unterlassen war. Im neuen UStG. ist für die Übergangsfälle, in denen ein Entstehungselement unter die Geltung des alten UStG., das andere unter die des neuen UStG. fällt, in § 46 grundsätzlich von dem hier vertretenen Standpunkt, der für die neue Steuer das Vorliegen beider Entstehungselemente fordert, ausgegangen und durch die Vorschrift des § 46 Abs. 3 der Anschluß beider Gesetze aneinander sichergestellt worden: damit erledigt sich der Streit freilich insoweit nicht, als § 46 Abs. 3 nur für das Jahr 1920 gilt, es sich also fragt, wie es zu halten ist, wenn ein Entstehungselement 1919 (altes UStG. 1918) und das andere später als 1920 gilt. Näheres hierüber bei § 46. Wichtig ist die gleiche Frage aber 1. in den Fällen der Gebietsveränderung und der damit erfolgenden Ausscheidung aus der Steuerpflicht Deutschland gegenüber und den Eintritt der Steuerbefreiungen nach § 2 Nr. 1 (vgl. darüber zu § 1 Nr. 1 C IV S. 200 f.) und 2. für den Eintritt und den Wegfall der Luxussteuerpflicht bei Veränderung der Luxussteuerliste gemäß § 16; vgl. dazu zu § 16 (auch § 32 AusfBest.).

b) Kommt die Frage des intertemporalen Rechts zu a) nicht in Betracht, besteht vielmehr die Steuerpflicht bereits beim Eintritt des ersten Entstehungselements der Steuer, so ergibt sich aus dem gewonnenen Grundsatz, daß die Zahlung über die Zurechnung zu den Steuerabschnitten entscheidet. Es fragt sich ob daraus zu folgern ist, daß die Steuerschuld schon mit der Zahlung ohne Rücksicht darauf entsteht, wann und ob die Leistung erfolgt. Es wird, wie auch RFH. v. 30. Juni 1920 (Bd. 3 S. 158, RStBl. S. 418), wenn auch ohne endgültige Stellungnahme, andeutet, davon auszugehen sein, daß die Steuerschuld zwar sofort entsteht, aber resolutiv bedingt ist: die Steuerschuld fällt weg, wenn feststeht, daß der Zahlung eine steuerpflichtige Leistung nicht gegenübersteht. Das kann der Fall sein, wenn die Leistung zwar erfolgt, sie aber durch eine zur Zeit der Zahlung nicht voraussehbare Ursache steuerfrei wird (z. B. es tritt eine Gebietsveränderung ein und die Leistung wird zur steuerfreien Ausfuhr oder zum steuerfreien ersten Umsatz nach der Einfuhr im Sinne des § 2 Nr. 1, oder die Leistung wird nach § 16 AusfBest. einem anderen Steuersatz unterstellt — 1,5 statt 15 v. H. — oder auf Grund des § 108 Abs. 2 AO. befreit). Das kann weiter der Fall sein, wenn die Leistung nicht ausgeführt, der Vertrag, auf Grund dessen die Zahlung erfolgt, rückgängig gemacht wird. Dieser Fall liegt aber dann nicht vor, wenn die Zahlung nicht ebenfalls rückgängig gemacht wird: bleibt die Zahlungsverpflichtung, wird die Leistung lediglich unerfüllt infolge eines Umstandes, den der Abnehmer zu vertreten hatte, so bleibt das Entgelt aus Anlaß einer Leistung gezahlt und ist nicht steuerfrei geworden (vgl. § 1 C II 2 c S. 191). Erfolgt dagegen die Rückzahlung nur deshalb nicht, weil der gezahlte Betrag als Schadensersatz wegen der Nichterfüllung durch den Leistungsverpflichteten geschuldet ist, so ist der Zusammenhang mit der Leistung weggefallen und die auflösende Bedingung ist eingetreten. Fällt hiernach die bedingt entstandene Steuerschuld weg, wird der Steuerpflichtige steuerfrei, so ergibt sich für die praktische Durchführung folgendes:

α) Ist der Steuerabschnitt, in den die Zahlung fiel, noch nicht abgelaufen, so setzt der Steuerpflichtige die Steuerschuld in den Gesamtbetrag der verein-

nahmten Entgelte, den er in seiner Steuererklärung anzugeben hat, gar nicht ein (§ 34 Abs. 1); die Steuerschuld tritt also nicht in Erscheinung oder zeigt sich nur in den Büchern des Steuerpflichtigen; bei luxussteuerpflichtigen Gegenständen wird in der Bemerkungsspalte ein Vermerk über den Wegfall der Steuerschuld zu machen sein.

β) Ist der Steuerabschnitt abgelaufen, so bleibt es für diesen bei der Steuerschuld (sollte die Steuer noch nicht deklariert sein, so muß der Betrag in die Steuererklärung aufgenommen werden): aber im nächsten Steuerabschnitt kann er vom in diesem vereinnahmten Gesamtbetrag abgesetzt werden (§ 34 Abs. 2).

γ) Hat der Steuerpflichtige seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eingestellt, läuft also für ihn kein Steuerabschnitt mehr und ist die letzte Veranlagung abgeschlossen, so hat er innerhalb eines Jahres einen — mit Rechtsmittel verfolgbaren — Anspruch auf Berichtigung nach § 214 Abs. 2 AO. Vgl. hierüber zu § 34.

III. Für die Betrachtung des Steuermaßstabes des vereinnahmten Entgelts ergeben sich, nachdem zu II die Frage der zeitlichen Zurechnung entschieden ist, zwei Aufgaben:

1. Die Feststellung des Begriffes des Entgelts (B).
2. Die Feststellung des Begriffes der Vereinnahmung (C).

B. Der Begriff des Entgelts.

I. Das Entgelt ist die Roheinnahme, die dem Steuerpflichtigen auf Grund einer Leistung erwächst.

1. Nicht jede Roheinnahme ist steuerpflichtig, vielmehr nur diejenige, die auf Grund einer Leistung erwächst. Es scheiden also solche Kasseneingänge aus, die mit Leistungen des Steuersubjekts nichts zu tun haben, wie Schadensersatzbeträge, Versicherungssummen, Vertragstrafen, staatliche Beihilfen, Rückzahlungen für rückgängig gemachte Rechtsgeschäfte u. dgl. Vgl. darüber bereits oben zu § 1 C I 2 (S. 190) und C II 6 S. 193f.

2. Roheinnahmen sind steuerpflichtig. Die USt. stellt nicht auf den privatwirtschaftlichen Erfolg des Umsatzgeschäfts ab, nimmt keine Rücksicht darauf, ob dem Steuersubjekt ein Gewinn bleibt, oder ob die Unkosten größer sind als die Einnahmen. Sie ist vor allem keine direkte Steuer und berücksichtigt die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts in keiner Hinsicht (vgl. oben Einl. 2. Kap. A S. 32ff.). Steuerpflichtig ist vielmehr lediglich die volkswirtschaftliche Tatsache eines Leistungsaustausches, die Steuer bemißt sich nach der Bewertung, die eine Leistung in der Tauschwirtschaft gefunden hat und die sich in dem für die Hingabe gewährten Gegenwert ausdrückt. Welche privatwirtschaftliche Verwendung der vereinnahmende Steuerpflichtige dem vereinnahmten Betrag gibt, ob er ihn zur Schuldentilgung braucht, ob er damit seine Generalspesen oder die Unkosten, die ihm aus dem einzelnen Geschäft entstehen (Spezialspesen, Auslagen), deckt, ist gleichgültig.

Es ergibt sich also, daß kein Abzug von der Einnahme zulässig ist: a) für Generalspesen (allgemeine Handlungsunkosten), also Miete der Geschäftsräume, Steuern, Gehälter der Angestellten, Mitgliedsbeiträge, Geschäftspapiere usw.; b) für Spezialspesen (besondere Unkosten des betreffenden Umsatzgeschäfts), also Kosten der verwendeten Rohstoffe und Halberzeugnisse, Auslagen für Provisionen, Porti (wegen Beförderung und Versicherung s. unten zu III 3 und 4). Noch viel weniger sind abzugsfähig etwa c) Schuldenzinsen, Verzinsung des eigenen Kapitals, Abschreibungen oder gar d) die Unkosten des eigenen Haushaltes.

Es bedarf der näheren Untersuchung:
1. was nach dem gewonnenen Grundsatz zum Entgelt gehört (II) und
2. welche Ausnahmen von der Unzulässigkeit der Abzüge bestehen (III).

II. Das Entgelt als ungekürzte Gegenleistung.

1. Das Entgelt ist die Gegenleistung für die (den Steuergegenstand bildende) Leistung. Bei dem Charakter der USt. als Verkehrs- und Verbrauchsteuer ist von dem Standpunkt desjenigen auszugehen, der für die Leistung das Entgelt hingibt: was muß er aufwenden, um den anderen zu veranlassen, die Leistung auszuführen. So schon AuslGrunds. 1916 VI (Entgelt = Gesamtheit der Leistungen, die der Empfänger zur Erlangung der Lieferung zu bewirken hat); ebenso Begr. 1918 S. 34, entsprechend zwei Erk. des RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 (Bd. 1 S. 140, Amtl. Mitt. S. 326 und Bd. 1 S. 137, Amtl. Mitt. S. 327). Entgelt ist also nicht gleichbedeutend mit Kaufpreis, Miete, Werklohn, Honorar, Provision, Courtage usw., diese Beträge sind vielmehr nur der für die Art der Leistung charakteristische Teil des Entgelts, zu dem Auslagenersatz usw. hinzutreten können. Für den Zahlungspflichtigen kommt es nicht darauf an, welche Bedeutung die Zahlung vom Standpunkt des Empfängers hat: für ihn entscheidet das gesamte Opfer, das er bringen muß, damit der andere seine Nachfrage befriedigt.

2. Gleichgültig ist, ob das Entgelt aus einer Summe besteht, oder ob die Rechnung spezifiziert ist, etwa einen Einblick in die Spesen und die Kalkulation (Rohstoffe, Arbeitslöhne usw.) eröffnet, wie das vielfach bei Handwerkerrechnungen der Fall ist. Hierher gehört auch der Fall, daß neben dem Preis ein Teuerungszuschlag gefordert wird, oder der Sortimenter, der Bahnhofsbuchhändler einen Zuschlag nimmt. Auch das Aufgeld, was der Versteigerer neben dem Bietungspreis nach seinen Versteigerungsbedingungen einzieht, zahlt der Ersteher, um geliefert zu erhalten, kann also vom Versteigerer bei Berechnung der Steuer nicht abgesetzt werden (so auch RFM. v. 20. Mai 1920, RStBl. S. 329).

3. Gleichgültig ist, ob das Engelt in einer Summe entrichtet wird, oder in Teilzahlungen. Vgl. zu C IV (S. 375).

4. Auch der Teil des vom Leistungsberechtigten gezahlten Betrages gehört zum steuerpflichtigen Entgelt, den der Leistungsverpflichtete sich deshalb zahlen läßt, weil die Leistung für ihn eine **Verpflichtung Dritten gegenüber** auslöst. Gemeint ist hier nicht der Fall, daß der Unternehmer das Entgelt verwendet, um die Rechnungen seiner Lieferer, von denen er die nötigen Rohstoffe und Halberzeugnisse oder, wenn er Händler ist, die verkaufte Ware selbst bezog, oder die Rechnungen der Firmen, die für ihn in Werklohn arbeiteten, zu bezahlen: daß er diese Beträge nicht abziehen kann, ist bereits nach I selbstverständlich. Gemeint ist vielmehr, daß der Umsatz als solcher den Anspruch eines Dritten entstehen oder fällig werden läßt.

a) Es kann sich um eine private Verpflichtung handeln. So, wenn der Unternehmer für jeden Umsatz eine Lizenzgebühr zu zahlen hat oder wenn er einen Betrag an eine Vereins- oder Verbandskasse oder einen Fonds abzuliefern hat oder bei der Zwangsbewirtschaftung eine Freigabegebühr an die betreffende Wirtschaftsstelle zu entrichten hat (vgl. Popitz DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 548; hierher gehört z. B. der Beitrag für den Ausgleichsschatz der Zündholzindustrie). Auch der Fall gehört hierher, daß der Wirt einer Schank- oder Gastwirtschaft sich verpflichtet hat, einen Prozentsatz an seine Angestellten als Trinkgeldablösung abzuführen (vgl. § 86 Abs. 3 AusfBest., RFM. v. 22. Juli und 25. Aug. 1920 III U 5769 und 6688). Dabei ist es belanglos, ob die Verpflichtung dem Abnehmer bekannt ist, der Betrag von ihm unter Hinweis

auf die Verpflichtung erhoben wird, er ihn vielleicht unmittelbar an den Dritten abzuführen hat. Erfolgt die Zahlung auf Grund der Verpflichtung dem Unternehmer gegenüber, weil dieser ohne die Zahlung nicht leisten würde, so gehört sie zum Entgelt. Auch der Trinkgeldaufschlag — im Gegensatz zum freien Trinkgeld — wird dem Gastwirt geschuldet, selbst wenn feststeht, daß dieser ihn lediglich für die Angestellten verwendet, vielleicht einem Fonds zuführt, den diese selbst verwalten. Ähnlich liegt es, wenn der Fleischer oder die Fleischerorganisation an dem Erlös der verkauften Häute einen Teil nach der Ver. v. 23. Sept. 1919 (RGBl. S. 1714) an den Landwirt abzuführen verpflichtet war; auch dieser Teil gehört zum Entgelt des Fleischers und ist nicht abzugsfähig.

b) Es kann sich auch um eine **öffentliche Abgabe** handeln.

α) Eine große Reihe von Verbrauchs- und Verkehrsabgaben knüpfte an den Umsatz an. Der Unternehmer wird sie auf den Preis aufschlagen, in ihn einkalkulieren oder auch dem Abnehmer aufgeben, sie seinerseits zu bezahlen: stets gehört der Abgabebetrag zum Entgelt, denn ohne daß der Abnehmer die Abgabe zu seinen Lasten nimmt, erhält er die Leistung nicht. Die Rechtsprechung hat das bestätigt für die Zigarettensteuer (so schon für das WUStG. Hanseat. OLG. 4. Zs. v. 27. Febr. 1918, Amtl. Mitt. S. 65; RG. 7. Zs. v. 28. Mai 1918, Amtl. Mitt. S. 91), für die Weinsteuer (RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 Bd. 1 S. 137, Amtl. Mitt. S. 327; 23. Dez. 1919, RStBl. 1920 S. 158; 27. März 1920, RStBl. S. 276; das gleiche muß für die Mineralwassersteuer gelten), für die Lustbarkeitssteuer — Billettsteuer — (RFH. v. 23. Juli 1919 Bd. 1 S. 140, Amtl. Mitt. S. 326, vgl. auch Popitz StArch. Bd. 22, 1919, S. 174), für die Kohlensteuer (RFH. v. 17. Sept. 1919, RZollBl. S. 118; 5. Nov. 1919 Bd. 1 S. 263, RZollBl. 1920 S. 29). Das gleiche gilt für die Salzsteuer. (RFM. v. 27. März 1919, Amtl. Mitt. S. 142 weist auf die beiden möglichen Fälle hin, daß die verkaufende Saline die Steuer bezahlt und sie dem Händler in Rechnung stellt oder die Saline das Salz zu einem bestimmten Kaufpreis, der die Salzabgabe nicht umfaßt, verkauft und der Händler das Salz gegen Entrichtung der Salzabgabe mit Begleitschein II freigegeben erhält: auch hier ist die Salzabgabe zum Entgelt zu rechnen, denn die Saline ist steuerpflichtig und der Händler befreit sie durch unmittelbare Zahlung von dieser Schuld). Das gleiche gilt ferner von Gebühren, so, wenn der Hersteller von Gewichten diese geeicht abgibt, die Gasmesserfabrik die Messer eichen läßt, oder wenn das Beförderungsunternehmen Brückengeld, Hafengeld u. ä. zahlen muß und sich vom Fahrgast ersetzen läßt (vorausgesetzt, daß nicht die Beförderungsleistung als solche umsatzsteuerfrei ist; vgl. zu § 2 Nr. 5 F S. 256f.) Auch die Wertzuwachssteuer gehört hierher, wenn der Erwerber eines Grundstückes sie übernimmt (vgl. Ott GrunderwStG. S. 138). Bei der Grunderwerbsteuer (und den früheren pr. Gemeinde- und Kreisumsatzsteuern) ist zu beachten, daß für sie sowohl der Veräußerer wie der Erwerber haften, im Verhältnis der Vertragschließenden also jeder zur Hälfte; wenn der Erwerber die ganze Steuer übernimmt, kann daher nur von der Hälfte angenommen werden, daß er sie zahlt, damit der Veräußerer ihm das Grundstück verkauft, diese Hälfte ist also Teil des steuerpflichtigen Entgeltes (vgl. Ott a. a. O.). Für die Gerichts- und Notariatskosten haftet unmittelbar der Erwerber, sie gehören also nicht zum Entgelt, das er dem Veräußerer entrichtet.

β) Wie die zu *α* genannten Steuern ist auch der Zoll zu behandeln, wenn ihn etwa ein Einführender seinem Abnehmer in Rechnung stellt. Das müßte auch in dem Falle gelten, daß der Auftraggeber eines Spediteurs diesem den Betrag zu erstatten hat, den dieser als Zoll bei Ausführung des Auf-

trags zu entrichten hatte: der Spediteur war als Einbringender Zollschuldner und überwälzt lediglich diese Spese auf seinen Auftraggeber. In diesem Falle hatte aber bereits für das alte UStG. der Staatenausschuß auf Grund des § 37 des alten UStG. durch Bek. v. 11. April 1919 (RZBl. S. 80) den Abzug der Zollauslagen von dem vereinnahmten Entgelt zugelassen; das wiederholt **§ 30 Abs. 2 AusfBest.** (abgedruckt bei I S. 352). Diese durch § 108 Abs. 2 AO. gedeckte Vorschrift beruht auf der Erwägung, daß der deutsche Spediteur der Gefahr, sein — für die deutsche Volkswirtschaft wichtiges — Auslandsgeschäft zu verlieren, ausgesetzt sei- könnte, wenn er um die Umsatzsteuer teurer die Zollabfertigungen besorgen müßte, als ein im Ausland sitzender für einen deutschen Auftraggeber tätiger Spediteur.

γ) Auch die Umsatzsteuer selbst ist ein Teil des Entgelts. Vgl. über die Frage der sog. Steuerschwänze Begr. 1918 S. 34, Ber. 1918 S. 21 sowie RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 (Bd. 1 S. 137, Amtl. Mitt. S. 327) und v. 17. Sept. 1919 (Bd. 1 S. 167, Amtl. Mitt. S. 360). Die USt. schuldet dem Reich der Unternehmer. Legt er sie — wie er stets tun wird — seinem Abnehmer zur Last, so zahlt dieser sie ihm als Teil des Entgelts. Das gilt sowohl, wenn der Unternehmer die USt., wie er nach § 12 allein darf, in den Preis einkalkuliert, wie wenn er das verbotswidrig unterläßt und getrennt in Rechnung stellt. Anders ist es nur, wenn das Gesetz selbst ihm freiläßt, die Steuer getrennt in Rechnung zu stellen (bei Gebühren, bei Privatverkäufen von Luxusgegenständen, vgl. zu § 12 VI S. 396): dann zahlt zwar der Abnehmer auch, um die Leistung zu erhalten, die Steuer bleibt auch Steuerschuld des Unternehmers, wird nicht, wie C. Becher 2. Aufl. S. 121 Anm. 11 Abs. 2 meint, Steuer des Verbrauchers, aber der Zweck der Zulassung der getrennten Anrechnung würde nicht erreicht werden, wenn von dem Steuerbetrage wiederum Steuer genommen würde (vgl. darüber zu § 12). Nicht zu diesen Fällen gehört die Befugnis des Unternehmers im Falle des § 46 Abs. 5 — bei Preisbindung durch einen vor dem Inkrafttreten des UStG. liegenden Vertrag —, einen Zuschlag in Höhe der Mehrbelastung durch die Steuer zu erheben: hier darf nicht die Steuer getrennt in Rechnung gestellt werden, sondern es besteht ein zivilrechtlicher Anspruch auf eine Preiserhöhung, die Preiserhöhung ist daher umsatzsteuerpflichtig (vgl. RFM. v. 8. März 1920, RStBl. S. 210 zu II 3 c, ferner für die Luxussteuer § 102 Abs. 2 AusfBest. in Richtigstellung des irreführenden § 15 Abs. 2 der vorläufigen Bestimmung v. 12. Jan. 1920, RStBl. S. 32).

δ) Der Umstand, daß die Abgabe, die der Unternehmer seinem Abnehmer in Rechnung stellt, Teil des Entgelts bildet, wirkt auf die Abgabe selbst zurück, wenn die Abgabe sich vom Entgelt, das der Abnehmer zahlt, berechnet: dann entsteht eine Schraube ohne Ende, indem der Unternehmer, wenn er die Abgabe von dem Preise ohne die Abgabe berechnet, zu wenig sich erstatten läßt, weil sich die Abgabe von dem Preise + aufgeschlagener Abgabe berechnet. Will er also die Umsatzsteuer voll überwälzen, so muß er den Preisaufschlag dadurch ermitteln, daß er die Formel $\frac{G\,(=\text{Grundpreis})\cdot 100}{100 - p\,(=\text{Steuersatz})}$ anwendet. Die Aufschläge, die sich dabei für die Überwälzung der USt. ergeben, gibt § 28 AusfBest. wieder (abgedruckt zu § 12, vgl. diesen). Eine gleiche Berechnung ist für die Kohlensteuer, die ebenfalls vom Entgelt zu berechnen ist, erforderlich. Der RFM. hat durch Erl. v. 10. Jan. 1919 (vgl. RZollBl. S. 116) für die alte USt. dargetan, daß sich der Preisaufschlag wegen der Kohlensteuer aus der Formel $\frac{100\cdot P}{497}$ und wegen der USt. aus der Formel $\frac{3\cdot P}{497}$ errechnet, wobei P der reine Verkaufspreis (ohne Kohlen- und USt.) ist; so auch RFH. v. 5. Nov. 1919 (Bd. 1

S. 263, RZollBl. 1920 S. 28). Infolge der Erhöhung der USt. auf 1,5 v. H. lauten die Formeln jetzt $\frac{100 \cdot P}{491}$ und $\frac{9 \cdot P}{491}$ (RFM. v. 30. März 1920 II 5489).

5. Auch wenn der Leistungsberechtigte dem Unternehmer lediglich **Auslagen** in der gleichen Höhe, in der sie diesem entstanden sind, neben dem sonstigen Preise der Leistung erstattet, sind diese Teil des Entgelts, denn sie werden gezahlt als Gegenwert für die Leistung, die der Unternehmer nicht ausführen würde, wenn ihm nicht die Auslagen erstattet würden. Darüber, daß die Auslagen nur als Teil des Entgelts steuerpflichtig sind, nicht für sich allein — bei sonst unentgeltlicher Geschäftsbesorgung (Auftrag) — die Steuer begründen, vgl. zu § 1 C II 5 a (S. 194/5).

Vom vereinnahmten Entgelt können daher nicht abgesetzt werden z. B. die Auslagen an Reisekosten, Porti, die einem Kommissionär oder einem Agenten oder einem Rechtsanwalt entstanden sind, die Auslagen für Annahme eines Maklers, eines Unterkommissionärs, eines Gehilfen, eines Unteragenten. Der Bauunternehmer, der sich zur Errichtung eines Gebäudes verpflichtet hat und dem Bauherrn die aufgewendeten Arbeitslöhne in Rechnung stellt, kann, wenn er nicht etwa die Arbeiter im Namen des Bauherrn angenommen hat, diese Löhne nicht vom Entgelt abziehen (so RFM. v. 17. April 1920, RStBl. S. 271). Der Maschinenfabrikant, der die verkaufte Maschine dem Käufer durch eine Montagefirma aufstellen läßt, der Beleuchtungsmittelhändler, der die Krone dem Abnehmer nicht durch eigene Leute, sondern durch einen selbständigen Installateur installieren läßt, können die hierfür verauslagten und dem Käufer in Rechnung gestellten Beträge nicht absetzen. Der Getreidekommissionär, der sich des Gemeindevorstehers bedient, um die Ablieferung des Getreides sicherzustellen und diesen dafür bezahlt, kann diese Auslage nicht abziehen. Von diesem Standpunkt aus ist es unrichtig, wenn vielfach davon ausgegangen wird, daß der Rechtsanwalt zwar mit seinen Gebühren, nicht aber mit seinen Pauschsätzen (für Schreibgebühren, Porti usw.) steuerpflichtig sei (so Lang JurW. Bd. 49, 1920, S. 74; Weisbecker LeipzZtschr. Bd. 20 S. 289; Hagemann JurW. Bd. 49 1920 S. 548; Polzin DRZ. Bd. 17 1920 S. 79): es kommt nicht darauf an, was — wie die Plenarentscheidung des RG. v. 9. April 1888 Bd. 21 S. 349 es ausdrückt — Belohnung für die Tätigkeit des Anwalts und was Aufwendung bei der Berufstätigkeit ist, sondern es fragt sich, was der Klient zu zahlen verpflichtet ist, wenn er will, daß der Anwalt tätig wird, und dazu gehört auch das Pauschquantum (so Regierungsvertreter Ber. 1919 S. 41, § 107 Abs. 2 AusfBest.; Popitz DStBl. Bd. 2 1919/20 S. 376 und DJZ. Bd. 25 1920 S. 810; Koppe-Varnhagen S. 13; Marcuse, Hamburger, Wassertrüdinger JurW. Bd. 49 1920 S. 78, 123, 547. Vgl. auch unten zu § 12 VI 3 d α S. 397). Das gleiche gilt selbstverständlich auch für die Vergütungen für besonderes Schreibwerk nach § 76 Abs. 4 RAGebO. Entsprechendes hat für den Notar, den Patentanwalt und selbstverständlich auch für Rechtskonsulenten, Steuerberatungsbüros, Gutachter usw. zu gelten. Auch der Schriftsteller kann nicht abziehen, was er seinem Privatsekretär, seiner Stenotypistin zu zahlen hat.

Gleichgültig ist auch, ob die Auslagen im Inland entstehen: der inländische Makler, der eine Befrachtung im Ausland besorgt, indem er durch einen englischen Makler den Auftrag ausführen läßt, kann nicht von seiner Courtage den Betrag abziehen, den er an den ausländischen Geschäftsfreund weitergibt; das gleiche gilt vom Patentanwalt, der einen Auftrag um Erlangung eines ausländischen Patentes durch einen ausländischen Berufsgenossen ausführen läßt, aber seinerseits liquidiert.

6. Scharf zu unterscheiden von den Auslagen bei einer entgeltlichen Leistung sind die **durchlaufenden Posten.**

a) Durchlaufende Posten sind Beträge, die lediglich durch die Bücher des Unternehmers gehen, so daß Kasseneingang und Kassenausgang einander aufheben. Für den Unternehmer sind sie nicht Einnahmen aus einer eigenen Forderung oder Ausgabe zur Deckung einer eigenen Schuld, vielmehr leitet er nur weiter, was er von einem Dritten für den Auftraggeber oder von dem Auftraggeber für einen Dritten empfängt. Schuld oder Forderung entstehen nicht durch Rechtshandlungen, die der Unternehmer zur Erfüllung seiner gewerblichen Aufgaben vornimmt, sie beziehen sich vielmehr lediglich auf die gewerbliche Tätigkeit des Auftraggebers. Es handelt sich wirtschaftlich nicht um Ausgaben oder Einnahmen des Unternehmers, sondern des Auftraggebers. Der Unternehmer vereinnahmt oder verausgabt also für Rechnung des Auftraggebers. § 107 Abs. 2 AusfBest. (abgedruckt zu I) geht davon aus, daß der Unternehmer auch im Namen des Auftraggebers handle. Es kann zweifelhaft sein, ob das in allen Fällen zu fordern ist, ob also der Unternehmer stets echter Stellvertreter sein muß. Jedenfalls wird das Handeln im eigenen Namen gegen die Annahme eines durchlaufenden Postens sprechen. Unter allen Umständen ist notwendig, daß der Unternehmer an den durchlaufenden Posten kein eigenes finanzielles Interesse hat, abgesehen etwa von einem (selbstverständlich steuerpflichtigen) Entgelt für die Geschäftsbesorgung; er darf nicht befugt sein, zu seinem Vorteil weniger zu zahlen, als er erhielt und mehr einzuziehen, als er abführt. Nicht nötig ist dagegen, daß der Unternehmer erst zahlt, wenn er vom Auftraggeber das Geld zur Weiterleitung erhalten hat; es braucht auch nicht immer eine besondere Ermächtigung dazu vorzuliegen. Vielmehr kann der Unternehmer auch in Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers ohne besonderen Auftrag in den Grenzen seiner allgemeinen Aufgaben handeln, so z. B. wenn ein Spediteur oder Makler für den Ladungsbeteiligten den Beitrag zur großen Havarei zahlt, um das Gut zu lösen. Aus der Natur der durchlaufenden Posten folgt, daß der Unternehmer sie nicht für seine Leistung vereinnahmt, sie nicht zum Gegenwert seiner Tätigkeit gehören: sie sind daher bei ihm nicht umsatzsteuerpflichtig, der Unternehmer kann sie, im Gegensatz zu den Auslagen, von seinen Kasseneingängen voll absetzen. Nur der Betrag, den er etwa für seine Bemühungen als „Zahlungstelle" erhielt, muß er versteuern. Der RFH. 2. S. v. 23. Juli 1919 (Bd. 1 S. 138, RStBl. S. 327) hat allerdings ausgesprochen, daß der Leistende auch die seine Rechnung nur durchlaufenden Posten nicht abziehen dürfe: es handelt sich wohl aber hier nur um ungenaue Ausdrucksweise, es sind Unkosten, nicht echte durchlaufende Posten gemeint (der Fall der Entscheidung betrifft jedenfalls eine Geschäftsspese: die vom Unternehmer geschuldete Weinsteuer).

b) Durchlaufender Posten liegt also nicht vor, wenn die Weitergabe einer Einnahme lediglich auf Grund von rechtlichen Verpflichtungen erfolgt, die der Unternehmer eingeht, um seine dem Auftraggeber übernommene Leistung auszuführen. Verkauft ein Sortimenter ein Buch, das er in Kordition hat und für das er dem Verleger einen bestimmten Betrag zu entrichten hat, so ist dieser Betrag kein durchlaufender Posten. Das gilt auch, wenn der Aufschlag ganz gering ist. Es ändert sich hierin auch nichts, wenn der Unternehmer von seinem Kunden denselben Preis nimmt, den dieser auch zahlen müßte, wenn er unmittelbar mit demjenigen in Verbindung treten würde, bei dem der Unternehmer die Leistung erlangt, die er dem Kunden zu verschaffen sich verpflichtet; auch hier muß der Unternehmer den vollen vereinnahmten Betrag, den er ganz (wenn er ohne Gewinn arbeitet) oder nach Abzug eines Rabatts, den ihm sein Gewährsmann gibt, an diesen weiterleitet. So liegt es z. B. bei der Annoncenexpedition:

der Auftraggeber zahlt für die Annonce bei Rudolf Mosse, Haasenstein und Vogler usw. den gleichen Inseratenbetrag, den er zahlen müßte, wenn er sich unmittelbar an die Zeitung wendete. Der Gewinn der Annoncenexpeditionen besteht darin, daß sie durch Verträge mit den Zeitungen sich den Abzug eines Rabatts sichern. Ihre Umsatzsteuerpflicht bezieht sich nicht etwa nur auf diesen Rabatt, wie Mrozek DStBl. Bd. 1 (1918/19) S. 14 und Breit das. S. 510 annehmen, sondern sie werden dem Auftraggeber gegenüber nur tätig, wenn er ihnen die volle Inseratengebühr zahlt. So Popitz JurW. Bd. 49 (1920) S. 86 und das Gutachten des RFH. 2. S. v. 28. April 1920 (Bd. 2 B S. 333, RStBl. S. 425). Der RFH. weist mit Recht auch die Auffassung von Lion in einem von diesem erstatteten Gutachten zurück, daß die Annoncenexpedition dem Besteller gegenüber unentgeltlich tätig werde und nur der Zeitung gegenüber gegen das Entgelt des Rabatts leiste: der Besteller zahlt vielmehr der Annoncenexpedition, damit diese in seinem Interesse tätig werde. Daß durchlaufende Posten auch nicht die Auslagen des Unternehmers sind, auch wenn er sie in der gleichen Höhe und unter Beifügung der Belege liquidiert, in der sie ihm entstanden sind, folgt bereits aus a. Wegen der Ausnahmen bei Beförderung und Versicherung vgl. unten zu III 3 u. 4 S. 367 f.

c) Beispiele für durchlaufende Posten bilden die Kaufpreise oder Frachtraten, die ein Agent oder Makler für seinen Auftraggeber vereinnahmt oder einzieht und an diesen weitergibt: das Recht auf Zahlung des Kaufpreises steht nicht dem Agent, das Recht auf die Frachtrate nicht dem Befrachtungsmakler, sondern dem Auftraggeber zu. Anders liegt es beim Kommissionär: der Kaufpreis, den er erzielt und nach Abzug seiner Kommission dem Kommittenten weitergibt oder den er zahlt und den ihm sein Auftraggeber seinerseits wieder zahlt, ist die Gegenleistung gegenüber den Verpflichtungen, die der Kommissionär im eigenen Namen eingeht. Die bei § 5 VI 6 (S. 324) näher begründete steuerliche Gleichstellung des Kommissionärs mit dem Eigenhändler läßt die Annahme eines durchlaufenden Postens ausgeschlossen erscheinen. Möglich ist aber, daß der Kommissionär, ebenso wie ein Eigenhändler, für eine bestimmte Summe nur gleichsam Verrechnungsstelle ist: die Reichsgetreidestelle hat z. B. Landwirten, die schnell liefern, Ablieferungsprämien (Druschprämien, vgl. z. B. Ver. v. 18. Dez. 1919, RGBl. S. 1990) zugesichert. Es handelt sich dabei um eine besondere Leistung, die belohnt wird. Der Kommissionär, der kauft, hat damit nichts zu tun, wird nicht durch die Leistung verpflichtet, die Reichsgetreidestelle bedient sich seiner wegen Zahlung der Prämien nur zur Erleichterung der Abrechnung (so auch RFM. v. 30. Sept. 1920, RStBl. S. 617). Beim Rechtsanwalt, Notar oder sonstigen Geschäftsbesorger sind durchlaufende Posten ebenfalls die Beträge, die sie aus Forderungen der Klienten vereinnahmen oder zur Tilgung von Schulden der Klienten verauslagen und von diesen erstattet erhalten: auch Stempelgebühren, Gerichtskosten, Prozeßkosten, beim Patentanwalt Patent- und Lizenzgebühren gehören hierher. Durchlaufender Posten ist auch das Geld, das jemand für den anderen eintreibt (Inkassomandat). Der Fall der Zahlung von Beiträgen bei Havarei wurde schon erwähnt. Auch der Fall gehört hierher, daß ein Installateur, der die Installation von Beleuchtungskörpern übernommen hat, dem Elektrizitätswerk gegenüber die Abnahmegebühr auslegt: nicht er schuldet sie, sondern sein Auftraggeber, sie läuft beim Installateur nur durch. Das gleiche gilt von ähnlichen Gebühren (z. B. für baupolizeiliche Prüfung), wenn sie nicht — wie die zu 4 b erwähnten Abgaben — der Unternehmer, sondern der Auftraggeber unmittelbar schuldet. Nicht richtig ist dagegen, wenn § 30 AusfBest. in Abs. 2 die Zollauslagen des Spediteurs unter durchlaufenden Posten erwähnt; es sind echte Auslagen, die Befreiung ist ein auf wirtschaftlichen Erwägungen gegründeter Erlaß (s. oben 4 b β S. 358).

III. Abzugsfähigkeit in besonderen Fällen.

Für drei Fälle von Unkosten und Auslagen trifft § 8 besondere von den Grundsätzen zu II zum Teil abweichende Vorschriften; ein vierter Fall bedarf ebenfalls besonderer Betrachtung.

1. Bei den **Kosten der Warenumschließung** handelt es sich um Unkosten, die bei Erfüllung der Lieferungsverpflichtung erwachsen. **§ 8 Abs. 7** enthält keine allgemeine Regelung der bei der Warenumschließung entstehenden Fragen; nur ein Sonderfall, der der Rücknahme, wird behandelt. In den Ausl.-Grunds. zum WUStG. 1916 VI 4 war über die Warenumschließung bestimmt,

daß ein Abzug vom Lieferungspreis, in dem sie mit eingerechnet ist, nicht gemacht werden könnte, selbst wenn der Warenlieferer sich verpflichtet habe, die Umschließung gegen Gewährung einer bestimmten Vergütung zurückzunehmen.

Diese Auslegungsregel ist als Vorschrift in § 5 Abs. 1 Satz 2 des alten UStG. 1918 übergegangen und fand sich auch im Entw. 1919 (§ 8 Abs. 6 Satz 2). Die nunmehrige Fassung entstammt den Ausschußberatungen (Ber. 1919 S. 12f.). Es fragt sich, was sich dadurch gegenüber der Rechtslage nach dem alten UStG. 1918 ändert. Es sind im folgenden die möglichen Fälle erörtert. Dabei beziehen sich die gewonnenen Ergebnisse nicht bloß auf die Warenumschließung (Emballage) im engeren Wortsinne (Fässer, Säcke, Kisten, Verschläge, Schachteln, Kartons, Tüten), sondern auch auf sonstige Verpackungsmittel (Packpapier, Strohhülsen, Sägespäne, Bindfaden u. ä.). Wegen der zivilrechtlichen Rechtsfragen vgl. besonders Oertmann in Ehrenbergs Handbuch Bd. 4 Abs. 2 (1918) S. 361 ff.

a) Die Warenumschließung braucht nicht mitverkauft zu sein, vielmehr kann sich der Lieferer ausdrücklich das Eigentum vorbehalten und den Abnehmer zur Rücksendung verpflichten. Der Lieferer ist nicht berechtigt, für die Beschaffung oder Abnutzung der Warenumschließung oder für die Kosten, die zu seinen Lasten für die Behandlung der Umschließung dem Abnehmer entstehen (wegen der Rückfracht vgl. zu 3 S. 367) Abzüge zu machen. Es kann aber eine weitere Steuerpflicht des Lieferers eintreten, wenn wegen der Warenumschließung zwischen ihm und dem Abnehmer nicht bloß ein unentgeltlicher Verwahrungs- oder Leihvertrag besteht, sondern der Abnehmer für die Benutzung etwas bezahlen muß. Ein Pfand, das bei der Überlassung gezahlt wird, wie es beim Flaschenbierhandel kleiner Ladengeschäfte vielfach üblich ist, ist noch keine Bezahlung (vgl. Ber. 1918 S. 21); dabei ist freilich zu beachten, daß dieses sog. Pfand rechtlich sich als Teil des Kaufpreises für die Ware mit Warenumschließung unter Zusicherung einer Minderung (Rückzahlung eines Teiles) des Kaufpreises bei Rückgabe darstellen kann; wie zu c dargelegt, ergibt sich dann aber steuerlich das gleiche Ergebnis, wie bei Leihe unter Pfandbestellung. Vielfach wird aber für die Überlassung der Benutzung ein besonderes Entgelt, eine Miete, ausbedungen, sei es allgemein oder nur, wenn die Rückgabe sich über eine bestimmte Zeit verzögert. Diese Miete ist dann bei dem Verkäufer steuerpflichtig. Dabei kann dahin gestellt bleiben, ob man in solchen Fällen, wie sie bei Säcken im Getreidehandel, Kohlensäureflaschen usw. vorkommen, eine echte Miete (so Düringer-Hachenburg Bd. 3 2. A. S. 41 f.) oder eine Nebenabrede des Kaufvertrages annehmen will; im letzteren Falle würde sich der Kaufpreis um den „Mietzins" erhöhen.

b) Die Warenumschließung ist von unverhältnismäßig geringem Wert, wie z. B. bei Packpapier, Schachteln u. ä. Der Lieferer stellt nichts für sie in Rechnung, erwartet auch keine Rücksendung. Der Fall liegt für die USt. wie zu a. Ob der Lieferer die Kosten in den Preis einkalkuliert hat oder nicht, bedarf keiner Feststellung, der Lieferer darf die Kosten jedenfalls nicht abziehen.

c) Der Lieferer fordert als Entgelt einen Betrag, der ausdrücklich als die Warenumschließung mit umfassend bezeichnet ist oder sie nach den Handels- und Geschäftsgebräuchen mit umfaßt („brutto für netto"). Dann schließt das Umsatzgeschäft Ware und Warenumschließung ein, als eine Einheit. Das hat zur Folge, daß einmal selbstverständlich Unkosten, die dem Lieferer entstehen, nicht abgesetzt werden können, weiter also auch nicht etwa bei Luxussteuerpflicht der Lieferung von einem dem Wert der Umschließung entsprechenden Teil des Entgeltes statt der Luxusteuer die allgemeine USt. berechnet werden kann.

d) Für die Warenumschließung stellt der Lieferer einen besonderen Betrag in Rechnung. Eine Rückgabe ist entweder nicht angängig (weil nach den Vertragsbedingungen die Rücknahme ausgeschlossen ist oder nach den Geschäftsgebräuchen oder der Art der Verpackung als ausgeschlossen angesehen werden muß) oder sie erfolgt nicht. Dann muß dasselbe wie zu c gelten. Es ist meines Erachtens nicht angängig, anzunehmen, daß die Warenumschließung ein besonderes Objekt eines zweiten Kaufvertrages (neben demjenigen über die Ware) bilde. Vielmehr setzt sich das Entgelt für die Gesamtlieferung des Veräußerers aus dem Kaufpreis und einem gesondert in Rechnung gestellten Unkostenposten zusammen. Auch hier umfaßt daher die Luxussteuerpflicht des Gegenstandes die Warenumschließung mit. Daß diese Auffassung von Ware und Umschließung als einheitliches Lieferungsobjekt dem Gesetz zugrunde liegt, ergibt sich aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 7, der „nur" in dem zu e näher erörterten Falle die Kürzung zuläßt, und zwar dann vom Lieferungsentgelt, also nicht von einem gesonderten Entgelt für die Warenumschließung. Dieser Auffassung entspricht auch eine praktische Notwendigkeit, da, wenn man bei luxussteuerpflichtigen Umsätzen zulassen wollte, den für Warenumschließung in Rechnung gestellten Betrag lediglich der allgemeinen USt. zu unterwerfen, die Möglichkeit einer Umgehung der Luxussteuer sehr nahe liegen würde, indem der Preis des Gegenstandes niedrig und der der Warenumschließung hoch bemessen würde: gerade im Verkehr zwischen Hersteller und Großhändler würden sich alsbald solche Gebräuche herausbilden. Eine Erschwerung tritt dann ein, wenn luxussteuerpflichtige und luxussteuerfreie Gegenstände, die etwa ein Großhändler in der Fabrik bestellt hat, zusammen verpackt und in der für alle Gegenstände ausgestellten Faktura ein Betrag für Verpackung eingesetzt ist: es bleibt dann nur übrig, diesen Betrag verhältnismäßig den Preisen der luxussteuerpflichtigen und luxussteuerfreien Gegenstände zuzuschlagen. Das kann freilich zu einer Unbilligkeit führen, wenn die Hauptkosten durch einen (vielleicht sperrigen) verhältnismäßig geringwertigen luxussteuerfreien Gegenstand verursacht werden, während die Verpackung der hochwertigen, aber kleinen Luxusgegenstände wenig Kosten machen würde: der Lieferer wird das aber zu beachten haben und in solchem Falle die Luxusgegenstände von den anderen getrennt schicken.

e) Die Warenumschließung wird zurückgesandt und dafür dem Abnehmer ein besonderer Betrag gutgebracht, sei es, daß der Lieferer sich aus freien Stücken nachträglich dazu bereit erklärt, sei es, daß er dem Abnehmer vertragsgemäß oder nach den Handelsgebräuchen ein Recht dazu (Wahlrecht, sie zu behalten oder gegen Vergütung zurückzusenden) eingeräumt hat, sei es, daß der Lieferer den Abnehmer sogar dazu verpflichtet hat. In diesen Fällen war bisher aus dem zu 1 mitgeteilten Wortlaut der AuslGrundſ. 1916 und des § 5 Abs. 1 Satz 2 UStG. 1918 gefolgert worden, daß der Lieferer nicht berechtigt sei, den zurückerstatteten (oder bei noch nicht erfolgter Zahlung dem Abnehmer gutgebrachten, am Verkaufspreis geminderten) Betrag abzusetzen; er habe den vollen Betrag zu versteuern, denn die Rücksendung erfolge auf Grund eines

besonderen Rückkaufsvertrages, dessen Abschluß der Lieferer mit der Bereitwilligkeit der Rücknahme dem Abnehmer anbiete und den abzuschließen der Abnehmer unter Umständen sogar verpflichtet sei. Der für die Warenumschließung besonders in Rechnung gestellte oder im Falle der Rückzahlung als Abschlag bezeichnete oder der tatsächsich erstattete Betrag sei das Entgelt für die Lieferung, wobei es gleichgültig sei, ob er tatsächlich gezahlt oder durch Aufrechnung mit der Forderung des Lieferers auf Bezahlung der Umschließung entrichtet würde. So RSchA. v. 19. Okt. 1918 (Amtl. Mitt. S. 125). Kaufte also A von B 1000 Fässer Öl für x M. und verpflichtete sich, die leeren Fässer für y M. zurückzunehmen, so sollten A wie B bei erfolgter Rücksendung umsatzsteuerpflichtig sein: B mit x M. und A mit y M. — Gegen dieses Ergebnis bestand in der Geschäftswelt mit Recht starke Abneigung. Die Konstruktion als Kauf und Rückkauf mochte für zivilrechtliche Regelungen (Gefahrübergang usw., vgl. Oertmann a. a. O. S. 365/6) ihre Berechtigung haben; ihre steuerliche Konsequenz war um so weniger gerechtfertigt, weil bei abweichender Vereinbarung unter gleichbleibenden wirtschaftlichen Verhältnissen (vgl. zu f) ein anderes Ergebnis erzielt werden konnte. § 8 Abs. 7 geht daher von der bereits zu d betonten Einheit von Gegenstand und Warenumschließung aus, bezieht das Entgelt, auch wenn es zerlegt ist, grundsätzlich auf beide und betrachtet es als gemindert, wenn für die zurückgesandte Warenumschließung ein Betrag abgezogen oder wieder zurückgewährt wird. Die bereits unter dem alten Gesetz von Popitz DStBl. Bd. 2 (1919/20) S. 120 und 377 angewandte Betrachtungsweise führt zu dem Ergebnis, daß in diesem Falle der Lieferer die Kosten der zurückgewährten Warenumschließung vom Entgelt kürzen kann, genau so, wie wenn er nachträglich einen Nachlaß vom Kaufpreise gewährt hätte. Daraus ergibt sich, daß eine Berücksichtigung der Kürzung auch nach Abschluß eines Steuerabschnittes gemäß § 34 möglich ist (vgl. unten C V 2 S. 376).

f) Nicht zur Warenumschließung i. S. des § 8 Abs. 7 gehören Umschließungen (Kästchen, Etuis, Dosen, Faltschachteln und ähnliche Behältnisse), „in denen die Ware zur Kennzeichnung ihrer geschäftlichen Einheiten gehandelt zu werden pflegt. Das Verpacktsein darin erscheint als eine besondere Art der Herrichtung oder Ausstattung, als Eigenschaft der Ware" (Oertmann a. a. O. S. 366 zu 3). Sie gelten — ohne besonderes Entgelt — als mitverkauft. Die Grundsätze hinsichtlich der USt. sind die gleichen, wie die für die Warenumschließungen entwickelten. Sie folgen in der Frage des Steuersatzes dem von ihnen umschlossenen Gegenstand; werden sie zurückgenommen, gilt das zu e Ausgeführte.

g) Warenumschließungen, wie die zu f genannten Umschließungen, können luxussteuerpflichtig (vgl. § 46 AusfBest.) und, bei reklamemäßigem Aufdruck, anzeigesteuerpflichtig (§ 84 AusfBest.) sein.

α) Die Luxussteuer zahlt der Hersteller, sofern die Luxussteuer durch § 15 begründet ist (Leder, geschliffenes Glas, Seidenfütterung usw.). Der Lieferer der umschlossenen Ware kann einen Abzug nicht machen, hat aber, wenn die Ware, die er in der Umschließung mit ihr zusammen verkauft, wieder luxussteuerpflichtig ist, einen Vergütungsanspruch gegen das Umsatzsteueramt nach § 19. Beispiel: Der Parfümeriefabrikant kauft luxussteuerpflichtig geschliffene Flakons (§ 39 II AusfBest.), verkauft sie mit Parfümerien (§ 61 AusfBest.) efüllt, ohne etwa den Einkaufspreis der Flakons von dem für die gefüllten Flakons vereinnahmten Entgelt bei deren Luxusbesteuerung absetzen zu können, kann aber sich 13,5 v. H. des Einkaufspreises der in einem Steuerabschnitt zu luxussteuerpflichtigen (nicht auch luxussteuerfreien) Parfümerien verwendeten Flakons im Verfahren des § 196 AusfBest. vergüten lassen; im Falle des Beispiels kann ein besonderes

Bescheinigungsverfahren den Vergütungsanspruch überflüssig machen (vgl. unten zu § 19 I 2).

β) Sind die Umschließungen aus Gold oder Silber, oder mit Perlen, Edelsteinen oder Halbedelsteinen besetzt, so ist nicht der Hersteller, sondern der Kleinhändler (§ 21) luxussteuerpflichtig.

γ) Sind die Umschließungen anzeigensteuerpflichtig (§ 27 Abs. 2; 5 v. H.), so ist die erhöhte USt. von demjenigen zu entrichten, der die Umschließung liefert. Der Unternehmer, der sie einkauft und verwendet, ist zu einem Abzug nicht berechtigt, hat auch keinen Vergütungsanspruch, wenn die verpackte Ware luxussteuerpflichtig ist und die Luxussteuer gemäß c und d die bereits mit der erhöhten USt. belastete Umhüllung nochmals erfaßt.

δ) Eine gleichzeitige Belastung derselben Lieferung mit Luxussteuer und erhöhter USt. ist nach § 85 AusfBest. ausgeschlossen. Vgl. im übrigen zu g die Erläuterungen bei §§ 15, 21 und 25.

h) Verschieden von den Kosten der Warenumschließungen sind die Kosten der Vornahme der Verpackung, des Verpackungsaktes.

α) Soweit sie der Verkäufer trägt, ohne sie besonders in Rechnung zu stellen, so insbes. die mit der Übergabe zusammenhängenden Kosten des Einfüllens, Verschnürens usw., handelt es sich um Geschäftsunkosten, die der Unternehmer nicht abziehen darf.

β) Soweit sie der Käufer trägt, der Verkäufer sie ihm also gesondert in Rechnung stellt, wie die Versendungskosten beim Distanzkauf, vereinnahmt sie der Verkäufer, hat sie also zu versteuern; dabei wird, entsprechend dem zu c Ausgeführten anzunehmen sein, daß sie als Teil des Kaufpreises (gezahlt für eine sich aus dem Kauf ergebende Nebenleistung) anzusehen sind. Ist der gelieferte Gegenstand luxussteuerpflichtig, sind es auch die vom Käufer dem Verkäufer erstatteten Verpackungskosten. Darüber, daß sie nicht vom Privileg der Beförderungskosten mit erfaßt werden, vgl. zu 3 b S. 367.

2. In § 8 nicht besonders behandelt ist die Frage des Entgelts bei **Rückständen und Abfällen,** die der Lieferer an Gegenständen (Rohstoffen usw.) zurückgeliefert erhält. Die Frage ist jedoch für den Fall, daß der Abnehmer (und Rücklieferer) eine Absatzgenossenschaft ist, in § 2 Nr. 11 (dort M III S. 271 f.) behandelt. Der gleiche Fall ist aber auch ohne Beteiligung einer Genossenschaft möglich: das Eisenwalzwerk A liefert an die Metallwarenfabrik B Eisenbleche und vereinbart, daß ihr die bei der Verarbeitung der Bleche abfallenden Metallreste (Schrott) zurückgeliefert werden. Es fragt sich, ob die ausdrückliche Befreiung in § 2 Nr. 11 einen Schluß auf eine Konstruktion zuläßt, die dem Gesetze zugrunde läge und daher auch auf die außerhalb des Genossenschaftsfalles vorkommenden Fälle anzuwenden sei (so Kloß S. 26). Meines Erachtens liegt zu solchem Zwang in der Auslegung kein Grund vor. Die Ausführungen des Regierungsvertreters im Ber. 1918 S. 47 zeigen, daß man mit § 2 Nr. 11 die Regelung für die Genossenschaft lediglich klarstellen wollte; im übrigen bleibt also die Auslegung frei. Zwei Fälle sind meines Erachtens zu unterscheiden:

a) A liefert an B für 10 000 M. und verpflichtet sich, die Rückstände für 200 M. zurückzunehmen. Es ist meines Erachtens nicht angängig, hier die Regelung für die Warenumschließung in § 8 Abs. 7 entsprechend anzuwenden und eine Minderung des für die Lieferung vereinnahmten Entgelts anzunehmen, so daß A nur 9800 M., B nichts zu versteuern hätte. Was B zurückliefert, ist nicht ein Teil der verkauften Ware, sondern eine ganz andere marktgängige, vorher nicht vorhandene Ware. Es sind daher zwei Lieferungen anzunehmen: A liefert (im Beispiel) an B Bleche für 10 000 M. und B an A Schrott für 200 M., beide sind steuerpflichtig.

b) A liefert an B, als Entgelt werden 9800 M. und die Rückgabe der Abfälle vereinbart. RSchA. v. 28. Nov. 1917 (Amtl. Mitt. 1918 S. 41) hat auch hier zwei Lieferungen angenommen, wobei das Entgelt, das A vereinnahmt, die 9800 M. und der gemeine Wert der Abfälle sei, und das Entgelt, das B vereinnahmt, der Betrag, um den der Preis der Bleche durch Rückgabe der Abfälle sich billiger stellte, als ohne diese Rücklieferung, also wiederum der Wert der Abfälle. Diese Konstruktion mag der zivilrechtlichen Auffassung der Rechtslage entsprechen, doch wirtschaftlich erscheint sie gekünstelt. Es handelt sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft, B verpflichtet sich nicht zu einer entgeltlichen Lieferung, nur A ist Lieferer. Zweifelhaft kann sein, was als Lieferungspreis anzunehmen ist, lediglich die 9800 M. oder auch der Wert der Rückstände. Die Annahme, A habe dem B die Bleche nur insoweit überlassen wollen, als B sie zur Herstellung der Metallwaren nötig hat, den Rest von vornherein für sich behalten wollen, ist nicht wohl möglich, da die Bleche zunächst als Ganzes Eigentum des B werden, der das Eigentum an den Rückständen dem A zurücküberträgt. Man muß also wohl annehmen, daß B an A als Entgelt einmal 9800 M. in bar und weiter den Wert der Rückstände entrichtet. (So für den Fall der Molkerei, die den Kuhhaltern neben dem Preis für die Vollmilch Magermilch zurückgibt. RFH. 2. S. v. 29. Sept. 1919, II. A. 216/20.)

3. Die Kosten der Beförderung (§ 8 Abs. 6).

a) Entstehungsgeschichte. Der Ausl. Grunds. zum WUStG. 1916 VI Abs. 3 bestimmte, daß die Kosten der Übersendung (Versicherung usw.) der Ware weder von dem vereinbarten Warenpreise abgezogen werden könnten, wenn die Ware frei von diesen Kosten zu liefern war, noch den Warenpreisen hinzuzuschlagen seien, wenn der Abnehmer die Kosten zu tragen habe. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des alten UStG. 1918 waren bei Lieferungen die Beträge, die vom Veräußerer für die Versendung (und Versicherung) in Rechnung gestellt wurden, nur insoweit nicht als Teil des Entgelts anzusehen, als durch sie die Auslagen des Veräußerers für die Versendung und Versicherung ersetzt waren. Die Begr. 1918 S. 33 gibt als Grund für diese Abzugsbefugnis an, daß eine Doppelbesteuerung vermieden werden sollte, da ja die Beförderung und Versicherung nach dem VStG. (oder dem RStG.) oder gegebenenfalls auch nach diesem Gesetze (§ 2 Nr. 5) steuerpflichtig seien. § 8 Abs. 6 entspricht dem § 5 Abs. 1 Satz 1 des alten UStG. 1918 mit der Abweichung, daß statt „Versendung" gesagt ist „Beförderung" und nicht vom „Lieferer", sondern vom „Leistungsverpflichteten" gesprochen ist.

b) Die Versendungskosten umfassen nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechtes sowohl die Annahme eines geeigneten Frachtführers (erforderlichenfalls die Versendung durch die Post, Eisenbahn oder zu Schiff), wie auch die ordnungsgemäße Verpackung (d. h. den Verpackungsakt, nicht die Hergabe von Verpackungsmitteln, vgl. oben zu 1 h S. 366). Indem im neuen UStG. im Gegensatz zum alten statt Versendung der Ausdruck „Beförderung" gewählt ist, muß angenommen werden, daß die Vergünstigung lediglich auf den Transport beschränkt sein soll, daß also die Kosten des Verpackungsaktes nicht mit hierhergehören (so auch C. Becher, DStBl. Bd. 2, 1918/20, S. 526). Es sollte mit der Wahl des Wortes Beförderung offenbar der Beweggrund der Befreiung stärker herausgearbeitet werden: nur der Vorgang soll frei sein, der unter die hohe Abgabe des VStG. fällt. Das ist lediglich die Beförderung, nicht auch die Verpackung. Geht man von diesem Beweggrunde aus, so erscheint es unbedenklich, die Vergünstigung nicht bloß auf die Beförderung der Ware (von der die der Warenumschließung nicht zu trennen ist) zu beschränken, sondern auch die Rückbeförderung der Warenumschließung vom Käufer zum

Verkäufer (vgl. oben 1 a) einzuschließen. Beförderungskosten sind im übrigen nicht bloß die tarifmäßigen Frachten der Eisenbahn und der Reeder, sondern auch Ausgabe für Rollfuhrwerk, für Porti als Brief oder Drucksache oder Warenprobe (— selbstverständlich nicht die Porti der Geschäftskorrespondenz, sondern nur die der Warenversendung —); ferner auch die Auslagen für die Beauftragung eines Spediteurs. Vgl. im übrigen über den Begriff der Beförderung oben zu § 2 Nr. 5 F V (S. 259).

c) Die Beförderungskosten können nur abgezogen werden, soweit sie vom Leistungsverpflichteten (z. B. dem Veräußerer) dem Leistungsberechtigten (z. B. dem Erwerber) **in Rechnung gestellt werden** und für ersteren eine **Auslage** darstellen. Der Abzug ist also nicht gegeben, es greift vielmehr der allgemeine Grundsatz, daß zum steuerpflichtigen Entgelt auch die Unkosten gehören, durch, wenn α) dem Leistungsberechtigten die erwachsenen Schädigungskosten nicht berechnet werden, der Leistungsverpflichtete also zum festen Preise sich auch zur Ablieferung am Bestimmungsort verpflichtet und β) dem Leistungsverpflichteten keine Auslagen entstehen, er also kein Transportmittel anzunehmen und zu bezahlen hat, vielmehr die Beförderung mit eigenen Fuhrwerken besorgt, wie das z. B. Geschäfte in der Stadt durch eigene Lieferungswagen, Laufburschen usw. tun (es darf dann z. B. auch nicht das Fahrgeld abgezogen werden, das der Laufbursche auf der Straßenbahn verfährt: die Bahn ist dann nicht Beförderungsmittel für die Ware, sondern für den Boten). Der Abzug ist stets nur in der Höhe zulässig, in der die Auslagen entstanden sind: macht also der Leistungsverpflichtete einen „Schnitt", so kann er jedenfalls den Betrag nicht absetzen, der über die Auslage hinausgeht.

d) Im alten UStG. 1918 war nur von Lieferungen die Rede. Es war daher zweifelhaft, ob auch bei anderen Leistungen die Vergünstigung bestand. Vor allem kam der Spediteur in Betracht, der im eigenen Namen Frachtführer annimmt, mit der Eisenbahn, mit Reedern Frachtverträge schließt usw. Trotz des Wortlauts des § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. a) war durch RSchA. v. 30. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 109) die Anwendung auch auf den Spediteur zugestanden worden. § 8 Abs. 6 stellt das nunmehr durch die Ausdehnung auf alle Leistungsverpflichteten klar, der Spediteur kann daher von dem Betrage, den ihm sein Auftraggeber zahlt — außer den schon zu II 4 b β (S. 358) erwähnten Zollgebühren — auch die Auslagen absetzen, die durch Vertragschlüsse mit Transportunternehmen entstehen (soweit er nicht eigene Beförderungsmittel benutzt, wie wenn er z. B. mit eigenem Wagen das Gut zum Bahnhof rollt). Dabei ist in dem genannten Rundschreiben des RSchA. dem Spediteur noch die besondere Vergünstigung zugestanden, daß er den Auslagenbetrag nicht für jede einzelne Beförderungsleistung genau in der entstandenen Höhe dem Auftraggeber in Rechnung gestellt zu haben braucht: das würde bei Sammeltransporten nicht durchführbar sein. Es ist vielmehr nachgelassen, daß er die gesamten in einem Kalenderjahr tatsächlich entstandenen Beförderungskosten von seinen Einnahmen kürzt. Die Vergünstigung ist auch unter dem neuen UStG. 1919 zuzugestehen.

4. Die **Kosten der Versicherung (§ 8 Abs. 6)** sind ebenso wie die der Beförderung zu behandeln. Auch hier beschränkt sich die Vergünstigung auf die tatsächlich entstandenen Kosten, es kann also nicht etwa eine Quote für Selbstversicherung abgesetzt werden. Auch hier ist gegenüber dem alten UStG. 1918, aber entsprechend dem Rundschreiben des RSchA. v. 30. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 109), die Ausdehnung auch auf Leistungen erfolgt. Die besondere Vergünstigung für Spediteure gilt hier für die Versicherung auf Generalpolice, die eine genaue Berechnung der Auslagen für jede übernommene Ladung unmöglich macht: es genügt hier, ähnlich wie bei den Sammeltrans-

porten, die Angabe der tatsächlichen Gesamtversicherungskosten während eines Jahres. Das gleiche wird unbedenklich auch bei Versicherungen, die ein Lagerhalter, eine Pelzverwahrungsfirma, eine Bank eingeht, zu gelten haben: niemals aber kann z. B. ein Rauchwarenhändler etwa von seinem Gesamtumsatz die Jahresausgabe für Versicherung seines eigenen Lagers absetzen, da dann keine Auslage bei Gelegenheit einer Leistung an einen Dritten vorliegt.

Zu 3 und 4: vgl. im übrigen wegen des Spediteurs und seiner Umsatzsteuerpflicht zu § 2 Nr. 5 F V, 4 (S. 260), wegen der von ihm vielfach betriebenen Bankgeschäfte (insbes. der Inkassi) zu § 2 Nr. 2 B VI, 1 (S. 248), wegen der Zollauslagen oben II 4 b β S. 358).

IV. Maßgeblichkeit des Entgelts für die Höhe des Steuersatzes (§ 8 Abs. 5).

1. Die Vorschrift stammt aus § 8 Abs. 2 des alten UStG. 1918 (abgedruckt oben S. 132). Die Formulierung ist mit Rücksicht auf § 137 Abs. 2 AO. etwas verändert. Wenn sie jetzt in den allgemeinen Teil übernommen worden ist, so erklärt sich das daraus, daß nach dem Entw. 1919 außer der Luxussteuer auch noch für die vorgeschlagene allgemeine Kleinhandelssteuer die Auslegungsregel von Bedeutung sein konnte. Daß sie trotz Streichung dieser Steuer (vgl. oben Einl. 1. Kap. B IV 6 S. 21) im allgemeinen Teil blieb, läßt sich dadurch rechtfertigen, daß das Gesetz immerhin noch zwei Luxussteuern kennt und für beide die Vorschrift in Betracht kommen kann. Tatsächlich ist, jedenfalls so wie die Luxussteuern jetzt aufgebaut sind, die Vorschrift von sehr geringer Bedeutung. Es gibt nur zwei Fälle, die eine Mindestentgeltgrenze vorsehen:

a) im Gesetz selbst nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 das Entgelt von 30 M. bei Gebinden oder sonstigen Herrichtungen aus Blumen,

b) in den AusfBest. § 48 II Nr. 11 a das Entgelt von 5000 M. und 1000 M. bei Grabdenkmälern und 11 b von 3000 M. und 600 M. bei Aschenurnen.

2. Die Vorschrift kann aber für die Frage des Entgelts von Bedeutung sein, wenn die Luxussteuer auf eine Einheit, die aus Einzelsachen sich zusammensetzt, abgestellt ist; vgl. darüber zu § 6.

3. § 8 Abs. 5 stellt zunächst den Grundsatz auf, daß bei mehreren gleichzeitig gelieferten Gegenständen an sich jeder Gegenstand für sich zu betrachten ist. Eine Zusammengehörigkeit für die Steuer soll eintreten, wenn

a) die mehreren Gegenstände auf einmal entnommen sind, d. h. nicht zu verschiedenen Zeitpunkten. Es kommt auf die Lieferung, nicht auf die Abholung aus dem Geschäft an; und

b) eine von folgenden beiden Verbindungen vorliegt:

α) entweder die Gegenstände sind Teile einer wirtschaftlichen Einheit. Dieser Begriff spielt jetzt bei den Bewertungsvorschriften der AO. eine besondere Rolle. § 137 Abs. 2 Satz 2 sagt darüber:

> *§ 137. Abs. 2 Satz 2. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden; die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen.*

β) oder die Gegenstände sind nach der Bestimmung des Unternehmers nur zu einem Gesamtpreis gemeinsam lieferbar, wie etwa zwei Pendants.

Für den Fall zu a können Sockel und Statue, Schmuck und Etui, Teile eines Tafelaufsatzes, Bild und Rahmen, Korb und Blumen, Grabstein und Einfassung als Beispiele dienen.

4. Die Besonderheit des alten UStG. (§ 8 Abs. 2), daß bei der Entnahme aus dem eigenen Betrieb, statt, wie allgemein der Großhandelspreis (vgl. zu D S. 376), für die Feststellung des Mindestentgelts der Kleinhandelspreis entscheide, kommt im neuen UStG. für die Herstellersteuer nicht in Betracht (vgl. § 17 Nr. 1); wegen der Kleinhandelsteuer s. § 23 Abs. 1 Nr. 1.

C. Begriff und Zeitpunkt der Vereinnahmung.

I. Nach § 8 Abs. 1 sind der Besteuerung die Entgelte zugrunde zu legen, die der Leistungsverpflichtete vereinnahmt. Nach § 9 kann allerdings diese Besteuerung der Vereinnahmung ersetzt werden durch Besteuerung der Entgelte für die bewirkten Leistungen, ohne Rücksicht auf die Vereinnahmung (vgl. dort). Das bedeutet aber nur, daß an die Stelle der Isteinnahme (des Kasseneingangs) die Solleinnahme tritt: auch für diese Versteuerungsart ist also die Feststellung erforderlich, was als Vereinnahmung gilt, in welcher Art sie erfolgen kann (näheres zu § 9 I S. 378).

Dazu kommt die Frage des Zeitpunkts der Vereinnahmung. Bei der Normalversteuerungsart nach der Isteinnahme entscheidet er über den Eintritt der Steuerschuld (vgl. oben zu A II S. 354). Aber auch bei der Versteuerung nach § 9 (Solleinnahme) ist er von Bedeutung, da eine nachträgliche Absetzung des (vereinbarten) Entgelts für die bewirkte Leistung in Betracht kommt, wenn die Vereinnahmung schließlich ausbleibt.

II. Die **Vereinnahmungsarten** ergeben sich aus den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Erfüllung; das gilt auch für den Zeitpunkt der Vereinnahmung: über diesen vgl. RFM. v. 29. März 1920 (RStBl. S. 249). Dabei ist aber festzuhalten, daß zwar der Zeitpunkt der Vereinnahmung die Steuerschuld entstehen läßt und von ausschlaggebender Bedeutung für den Eintritt der Steuerpflicht beim Übergang vom alten zum neuen UStG. ist (vgl. dazu zu § 46), daß aber die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung vom Steuerschuldner nur richtig erfüllt werden kann, wenn er von der Begründung der Steuerschuld Kenntnis hat. Ist z. B. (vgl. zu 3) die Vereinnahmung bereits mit der Gutschrift eingetreten, so ist doch der Fall möglich, daß der Steuerschuldner davon noch nichts weiß, wenn er die Steuererklärung abgibt. Er kann dann die Steuerschuld erst zur Versteuerung anmelden, wenn ihm die Tatsache der Vereinnahmung bekannt geworden ist. Das gleiche gilt auch, wenn die Vereinnahmung (wie z. B. bei der Aufrechnung) von ihm bestritten und erst durch einen Rechtsstreit Klarheit geschaffen wird.

1. Die Vereinnahmung kann, insbes. beim Kauf im Laden oder im Straßenhandel, in der Entrichtung des Entgelts in bar bestehen. Die Barzahlung erfolgt durch Geld mit Kurswert, also Hartgeld, Banknoten, Reichskassenscheine, Darlehnskassenscheine, kommunales Notgeld; auch kursfähige ausländische Geldsorten kommen in Betracht. Vgl. zu § 2 Nr. 2 C IV (S. 246). Keine Barzahlung liegt bei der Hingabe von Hartgeld zu einem Betrag, der über dem Kurswert liegt, vor, wie bei deutschen Gold- und Silbermünzen (vgl. S. 246/7); in diesen Fällen ist vielmehr Tausch anzunehmen, so daß zwei Leistungen zu versteuern sind, s. unter 10. Barzahlung ist auch die Auszahlung mit Postanweisung oder durch Zahlungsanweisung des Postscheckamts auf Grund einer durch Postscheck erfolgenden Anweisung eines Postscheckkunden oder durch Auszahlung eines vom Gläubiger angenommenen Kassenschecks.

Der Zeitpunkt der Vereinnahmung ist bei Barzahlung stets die Eigentumsübertragung an den Geldstücken oder Geldscheinen, also bei der Postanweisung usw. erst deren Auszahlung.

2. Bei der Zahlung durch Scheck gilt der Grundsatz des § 788 BGB., daß Anweisung keine Zahlung ist, es bedarf daher erst der Auszahlung des Schecks oder der Gutschrift auf dem Konto des Gläubigers. Die Gutschrift ist für den Zeitpunkt insbes. maßgebend, ohne daß es der Benachrichtigung bedarf, wenn der Gläubiger ein Postscheckkonto oder ein Bankkonto hat und der Schuldner auf dieses durch Zahlkarte oder durch Überweisung im Postscheckverkehr oder durch Verrechnungsscheck im Bankverkehr zahlt.

3. Beim sonstigen Überweisungsverkehr, so beim Giroverkehr der Reichsbank, genügt ebenfalls die Gutschrift bei der Bank, sei es bei der gleichen Bank, die der Schuldner anweist, wenn der Gläubiger dort ebenfalls ein Konto hat, sei es bei einer anderen Bank, der die angewiesene Bank den Betrag überweist. Doch ist Voraussetzung, daß der Gläubiger seinen Willen, auf seinem Konto Zahlungen zu empfangen, zu erkennen gegeben hat: dazu genügt die Angabe der Bank auf der Rechnung oder in den Geschäftspapieren. Ist das nicht der Fall, so muß die Benachrichtigung des Gläubigers hinzutreten, damit dieser die Möglichkeit hat, zu der Schuldübernahme durch die Bank Stellung zu nehmen: die Vereinnahmung ist erst erfolgt, wenn der Gläubiger die Zahlungsart nicht alsbald ablehnt.

4. Zur Zahlung durch Wechsel (sog. Wechselrembours) genügt nicht schon die Hingabe im allgemeinen. Die Vereinnahmung ist erst mit der erfolgten Befriedigung des Gläubigers (durch Weitergabe, Einziehung) erfolgt. Das gleiche gilt vom kaufmännischen Verpflichtungsschein.

5. Auch Aufrechnung gegen eine Forderung führt zur Vereinnahmung. Dabei sind bezüglich des Zeitpunktes zwei Möglichkeiten gegeben: a) Im allgemeinen ist bei der Aufrechnung der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Forderungen als zur Aufrechnung geeignet einander gegenübertreten (§ 389 BGB.). Das gilt auch für das sog. uneigentliche Kontokorrent, bei dem jeder einzelne Rechnungsposten getilgt wird, wenn er einem gleich hohen gegenübertritt (vgl. Düringer-Hachenburg Bd. 2, S. 472 Anm. 11). b) Beim eigentlichen Kontokorrent tritt die Tilgung erst mit der Saldoziehung und deren Bestätigung ein. Selbstverständlich ist vereinnahmter Betrag nicht etwa bloß das Saldo, das für einen der beteiligten Unternehmer bleibt, für die Höhe der Vereinnahmung sind vielmehr auch hier die einzelnen Rechnungsposten maßgebend. — Wenn die Vereinnahmung zivilrechtlich zwar schon mit der Aufrechnung als erfolgt gilt, so ist Herzfeld, Leitf. S. 18, darin beizutreten, daß die Steuerpflicht nicht eintritt, wenn die Aufrechnung bestritten ist: dann bedarf es erst der Klarstellung, man kann nicht verlangen, daß jemand eine Einnahme deklariert, die er behauptet, nicht empfangen zu haben.

6. Erlaß ist keine Gewährung des Entgelts, führt nicht zur Vereinnahmung. Anders ist es nur bei Skontration. Bei ihr haben die Parteien vereinbart, ihre wechselseitigen Schulden dadurch zu tilgen, daß jeder von ihnen seinem Schuldner den geschuldeten Betrag durch Mitteilung an die Reichsbank erläßt, während diese die Forderungen rechnungsmäßig ineinander aufrechnet: der unkompensiert bleibende Passivsaldo eines Skontranten wird bar bezahlt. Wie beim eigentlichen Kontokorrent ist das Entgelt durch Anerkennung des Abrechnungssaldos erfolgt. Vereinnahmt ist aber nicht etwa bloß das bar bezahlte Passivsaldo, sind vielmehr auch die erlassenen Beträge.

7. Das Entgelt kann durch Schuldübernahme vereinnahmt werden, indem der Leistungsberechtigte (Schuldner) eine Schuld des Leistungsver-

pflichteten (Gläubiger) übernimmt. Dieser Fall spielt eine besondere Rolle bei den Grundstücksübertragungen. Es wird häufig nur eine geringe bare Anzahlung geleistet, im übrigen der Kaufpreis durch Übernahme von Hypotheken belegt. Dabei kommt es nicht immer zur vollen Schuldübernahme, zu der es der Zustimmung des Hypothekengläubigers bedarf. Ihrer bedarf es aber auch nicht, wenn die Vertragschließenden darüber einig sind, daß durch Übergang der dinglichen Haftung auf den neuen Eigentümer der Kaufpreis insoweit als belegt gelten soll: das entspricht allgemein der wirtschaftlichen Anschauung, der Veräußerer ist also nicht bloß mit der Barzahlung, sondern auch mit den vom Käufer übernommenen Hypotheken in deren Höhe steuerpflichtig (so Popitz PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, S. 532; Herzfeld, Leitf. S. 17). Dann ist damit die Vereinnahmung durch Annahme an Erfüllungs Statt erfolgt und hieran ändert auch nichts mehr, daß der Veräußerer später noch vom Hypothekengläubiger in Anspruch genommen wird. Mit dem Zeitpunkt des Eintritts der dinglichen Haftung (der Auflassung) ist die Zahlung in Höhe der Hypotheken erfolgt.

Über den Fall der Zahlung durch Schuldübernahme bei Scheckzahlungen und Überweisungen vgl. oben zu 2 und 3.

Einen weiteren Fall der Zahlung durch Schuldübernahme behandelt **§ 8 Abs. 4.** Der Käufer eines Pfandscheins zahlt nicht bloß mit dem Betrage, den er dem Verkäufer aushändigt: dieser hat vielmehr bereits von dem Pfandleiher einen Betrag, die Pfandsumme erhalten; durch den Verkauf an den Käufer des Pfandscheins wird er von der Rückgabeverpflichtung frei, der Käufer schuldet jetzt die Summe (von der er sich allerdings durch Aufgabe des Pfandes befreien kann). Die Pfandsumme gehört daher zum Entgelt. Nicht auch die Zinsen, die bis zum Tage des Verkaufs aufgelaufen sind: diese vereinnahmt der Verkäufer des Pfandscheins nicht.

8. Die Stundung ist selbstverständlich keine Erfüllung und damit auch keine Vereinnahmung. Vielmehr tritt lediglich eine Kreditgewährung zu der Leistung, deren Entgelt gestundet wird, hinzu (über die Steuerfreiheit der Zinsen vgl. zu § 2 Nr. 2 C III 1 d γ, S. 245). Wohl aber kann statt Stundung eine Umschaffung (Novation) vorliegen, indem das Entgelt für die Leistung (z. B. der Kaufpreis) als vereinnahmt gilt und eine neue Schuld, eine Darlehnsschuld an die Stelle tritt; daß dieser Fall vorliegen soll, bedarf besonderer Abmachung (s. ebenfalls S. 245 δ). Keine Stundung liegt insbes. vor, wenn der Gläubiger eine besonders ausgestattete Forderung an Erfüllungs Statt annimmt: es kann sich um einen Wechsel handeln (der — s. oben zu 4 — meist nur erfüllungshalber angenommen wird). Im Grundstückshandel ist der Fall häufig, daß das Restkaufgeld hypothekarisch sichergestellt wird. Damit wird eine marktgängige Forderung besonderer Art begründet und es ist anzunehmen, daß sie unter den Vertragschließenden als Bezahlung angesehen wird, so daß nicht etwa erst mit der Zahlung der Hypothekenschuld, sondern schon mit der Bestellung der Hypothek die Umsatzsteuerpflicht eintritt.

9. Durch Hinterlegung tritt keine Vereinnahmung ein: der Gläubiger braucht ja von der Hinterlegung nichts zu wissen oder kann ihr widersprechen. Auch wenn der Schuldner durch die mit Recht erfolgende Hinterlegung vou der Schuld frei wird, liegt Vereinnahmung erst vor, wenn die Hinterlegungsstelle auszahlt. Wichtig ist, daß dann aber stets die Steuerschuld begründet wird, auch wenn der Gläubiger sein Geschäft längst aufgegeben hat: stammt die Schuld aus der Zeit des Bestehens seines Geschäfts, so hat er eine Nachtragssteuererklärung nach § 35 Abs. 1 Satz 3 abzugeben.

10. Das tauschähnliche Geschäft (§ 8 Abs. 8). Die Vereinnahmung durch Annahme an Erfüllungs Statt wurde schon mehrfach erwähnt (bes. zu 8). Sie bedarf besonderer Betrachtung, wenn die an Erfüllungs Statt angenommene Leistung ihrerseits geeignet ist, Gegenstand eines selbständigen umsatzsteuerpflichtigen Geschäfts zu bilden, also nicht nach § 2 Nr. 2 als Geldforderung, Wechsel, Scheck, Hypothek usw. frei ist. § 8 Abs. 8 schreibt vor, daß hier dieselben Grundsätze wie beim Tausch gelten sollen. Es soll also gleichgültig sein, ob von vornherein zwei umsatzsteuerpflichtige Leistungen einander gegenüberstehen oder die eine erst später an die Stelle einer Geldzahlung tritt. In erster Linie kommen Sachen, die ausgetauscht oder nachträglich in Zahlung gegeben werden, in Betracht. Es können aber auch andere Leistungen sein: der Kolonialwarenhändler A verpflichtet sich, den Arzt B ständig mit Butter zu versorgen, wogegen B sich verpflichtet, bei A als Hausarzt tätig zu sein. Das Walzwerk A verpflichtet sich, für das Stahlwerk B den Stahl im Lohnwerk zu walzen, wofür das Stahlwerk B aus seinen Kohlenbergwerken und Hütten dem Walzwerk Kohle und Abgase zur Verfügung stellt. Der Droschkenbesitzer A verpflichtet sich dem Pferdebesitzer B gegenüber, ihm Hafer für seine Pferde zu überlassen, wogegen der Pferdebesitzer ihm eins seiner Pferde für seinen Betrieb überläßt. Das alles sind Geschäfte, die sich dergestalt ineinanderschieben, daß statt Bezahlung die gegenseitige Leistung erfolgt. Über den Unterschied des Tausches vom Doppelkauf mit Aufrechnung der Kaufpreise vgl. zu § 5 VI 3 (S. 319). Abgesehen von diesem Falle, der ähnlich auch bei anderen tauschähnlichen Leistungen gegeben sein kann, liegt beim Tausch oder tauschähnlichen Geschäft oder bei der Annahme an Erfüllungs Statt die Vereinnahmung für jeden der beiden Beteiligten in der Erfüllung der Gegenleistung, und der vereinnahmte Betrag ergibt sich aus der Ermittlung des gemeinen Werts dieser Gegenleistung zuzüglich der etwaigen baren Draufzahlung. In dem oben gegebenen Beispiel hat der Kolonialwarenhändler zu versteuern den Wert der hausärztlichen Tätigkeit, der Arzt den Wert der Butter. Für die Berechnung des gemeinen Wertes sind die §§ 137 ff. AO. heranzuziehen. Vor allem kommt § 138 Abs. 1 AO. in Betracht:

> *§ 138 Abs. 1 AO. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.*

Bei den den Preis beeinflussenden Umständen ist besonders die Stellung des Vertragsgegners im Wirtschaftsverkehr in Betracht zu ziehen. Es kommt darauf an, ob er im Großhandel erwirbt, also Erzeugerpreise zu zahlen pflegt, oder als Kleinhändler den Wert nach Großhandelspreisen ansetzt oder — wie im Beispiel — ein Verbraucher ist, für den die Sache soviel wert ist, wie er beim Erwerb im Kleinhandel anlegen muß.

§ 8 Abs. 8 findet keine Anwendung, wenn eine der Leistungen umsatzsteuerfrei ist. Gibt A dem B sein Grundstück und B bestellt ihm eine Hypothek auf diesem Grundstück oder tritt ihm eine Hypothek, die er auf einem dritten Grundstück hat, ab, so bestimmt sich zwar nach dem Werte dieser Hypothek das steuerpflichtige Entgelt, das A vereinnahmt, B ist aber steuerfrei, weil er eine nach § 2 Nr. 2 steuerfreie Leistung in Tausch gab. Das gilt auch, wenn A dem B ein Pferd überläßt, wogegen B dem A ein Grundstück zur Benutzung auf eine bestimmte Zeit überläßt: wenn die Verpachtung (nicht eingerichteter) Grundstücke nach § 2 Nr. 4 (S. 252 f.) steuerfrei ist, kann nicht auf dem Umwege des § 8 Abs. 8 Steuerpflichtigkeit eintreten.

11. Für die Berechnung des vereinnahmten Entgelts bei ausländischer Valuta (§ 8 Abs. 9) gilt der zu I (S. 352) abgedruckte **§ 31 AusfBest.** Für die Besteuerung nach der Isteinnahme kommen nur die Abs. 1 und 3 in Betracht. Die Vorschrift gilt sowohl, wenn von vornherein Zahlung in Auslandsvaluta vereinbart ist, wie auch wenn diese Zahlungsart nachträglich gewählt ist. Nicht der Kurs zur Zeit des Vertragschlusses oder zur Zeit der Leistung, auch nicht der zur Zeit der Zahlung kommt in Betracht, sondern allein der zur Zeit der Vereinnahmung.

Allgemeine Bekanntmachungen nach § 31 Abs. 3 sind bisher noch nicht erfolgt, wohl aber zahlreiche Einzelfestsetzungen auf Anfrage.

III. Preisregulierung unter Beteiligung Dritter. Die Regulierung braucht sich nicht zwischen Leistungsberechtigten und Leistungsverpflichteten unmittelbar abzuspielen.

1. Der Leistungsberechtigte (Schuldner des Entgelts) braucht nicht selbst den Gegenwert (das Entgelt) zu leisten.

a) Ein Dritter kann für ihn erfüllen, sei es auf Grund eines Rechtsgeschäfts mit dem Schuldner, sei es auf Grund einer Geschäftsführung ohne Auftrag. Das Rechtsgeschäft mit dem Schuldner kann für sich ebenfalls steuerpflichtig sein, kann aber auch z. B. eine Schenkung sein. Auch eine Bürgschaft kann vorliegen.

b) Ein Dritter kann den Schuldner dadurch befreien, daß er im Pfandverkauf oder in der Zwangsvollstreckung die ver- oder gepfändeten Gegenstände vom Gläubiger unmittelbar oder vom Gerichtsvollzieher erwirbt: mit der Zahlung des Dritten erlischt die Schuld des Schuldners (§ 1247 BGB., § 819 ZPO.). In diesem Falle tritt ein Lieferungsverhältnis zwischen Gläubiger und Dritten hinzu, das aber als solches, auch abgesehen von dem Fall des § 1 Nr. 3, steuerfrei ist, da der Gläubiger nur einmal und zwar für die Schuld des Schuldners vereinnahmt.

c) Ein Dritter kann sich vom Gläubiger die Forderung auf das Entgelt abtreten lassen und an den Gläubiger seinerseits zahlen. Dann liegt allerdings, strenggenommen, auf seiten des Dritten keine Entrichtung des Entgelts für die steuerpflichtige Leistung vor, die er ja nicht erhalten hat. Aber für den Gläubiger realisiert sich durch den Abtretungsvertrag und die Bezahlung für die Abtretung das ursprüngliche Leistungsgeschäft. Schon die AusfGrundf. zum WUStG. 1916 VII Abs. 2 haben angenommen, daß der Bezahlung der Lieferung die Leistungen gleichstehen, die der Lieferer auf dem Wege der Abtretung oder der sonstigen Verwertung der Forderung erhält. Die Zahlung durch den Schuldner an den nunmehr zahlungsberechtigten Dritten ist dann bei diesem selbstverständlich nicht nochmals steuerpflichtig, denn er hat ja keine steuerpflichtige Leistung ausgeführt, fällt daher nicht unter § 1 Nr. 1: RFH. 2. S. v. 17. Dez. 1919 (Bd. 2 S. 67, RStBl. 1920 S. 191) weist mit Recht darauf hin, daß der Eingang der Abtretungsvaluta dem Empfange des Leistungsentgeltes gleichgestellt werden muß, weil sonst sich jeder, der infolge seiner Leistungen steuerpflichtig ist, seiner Steuerpflicht durch Abtretung seiner Forderung gegen den Schuldner der Gegenleistung entziehen könnte. Besteht das geschuldete Entgelt nicht in Geld, sondern in anderen Gegenständen (Sachen, Rechten), liegt also in der Abtretung nicht der nach § 2 Nr. 2 (S. 245) steuerfreie Umsatz einer Geldforderung, so hat die Abtretung die Bedeutung einer selbständigen Leistung, die bei Sachen wie eine Lieferung zu behandeln ist und deren Entgelt die Zahlung des Zessionars ist: aber auch in diesem Falle findet nur eine Versteuerung durch den Gläubiger statt, denn er erhält nur ein Entgelt, wenn es sich auch um die Realisierung zweier steuerpflichtiger Leistungen handelt.

2. Nicht nötig ist, daß die tatsächliche Zahlung an den Gläubiger selbst geschieht, wenn nur die Zahlung an einen Dritten für den Gläubiger die Realisierung seiner Forderung bringt: so bei der Zahlung an eine Bank oder an einen Gläubiger des Gläubigers, z. B. auch an den Steuerfiskus, der Anspruch auf eine bei der Leistung des Gläubigers entstehende Verbrauchssteuer hat (s. oben zu B II 4 b S. 358).

IV. Die **Vereinnahmung** kann in **mehreren Teilen** erfolgen.

1. Jede Vereinnahmung begründet für sich die Steuerschuld. Wird also z. B. bei einem über mehrere Jahre sich erstreckenden Schiffsbau eine Rate bei Vertragsschluß, eine zweite bei Fertigstellung des Rohbaues, eine dritte bei der Ablieferung gezahlt, und liegen die drei Zahlungen je in einem Steuerabschnitt, so sind sie je in den Steuerabschnitt der Zahlung anzumelden.

2. Ein Fall der Ratenzahlung liegt auch vor, wenn ein Syndikat die Lieferungen der Mitgliedwerke zunächst nach festgesetzten Preisen (sog. Grundpreisen) bezahlt und am Schluß des Jahres die aus den erzielten höheren Preisen sich ergebenden Überschüsse nach Abzug der entstandenen Unkosten nach Maßgabe der von den Werken getätigten Lieferungen auf diese verteilt. Ebenso liegt es bei Absatzgenossenschaften. Daran ändert auch nichts, daß für das Syndikat oder die Genossenschaft die Überschüsse zunächst Gesellschaftsgewinn darstellen und die Forderung der Mitglieder erst nach Beschlußfassung über die Jahresrechnung entsteht (vgl. pr. OVG. v. 4. Juli 1908 in St. Bd. 13 S. 279 und — betr. Kriegssteuer — v. 22. Nov. 1918 PrVerwBl. Bd. 40 S. 455; auch Strutz, Komm. zu VZuwStG. und zu KrAG. S. 386f.): denn die Zahlung erfolgt mit Bezug auf die Leistungen der Mitglieder an das Syndikat oder die Genossenschaft. Anders ist es, wenn die Verteilung der Überschüsse nicht nach dem Lieferungsmaßstabe, sondern nach der Beteiligung erfolgt, also Dividende darstellt. Vgl. hierzu auch Popitz, „Umsatzsteuer und Kartelle" JurW. Bd. 48 (1919) S. 786f., sowie zu § 5 VI 6 e (S. 329).

3. Bestritten ist die Frage, ob die sog. Vorschüsse der Rechtsanwälte als Teilzahlung anzusehen sind (dafür Lang, JurW. Bd. 49 [1920] S. 74; Marcuse das. S. 79; dagegen Breit, Nachr. f. Mitgl. d. Deutschen Anwaltvereins 1920 S. 24; Weisbecker, Leipz. Ztschr. 1920 S. 285; Wassertrüdinger, JurW. Bd. 49 [1920] S. 547). Dagegen spricht nicht, daß der Anspruch auf den Vorschuß auf Gesetz beruht (§ 84 RAGebO.), auch nicht, daß er nicht selten zurückgewährt werden muß. Auch der Zweck der Zahlung, daß er den Anwalt sichern soll, ist nicht entscheidend: das liegt ebenso bei jedem Vorschuß. Entscheidend ist, ob bei der späteren Abrechnung der Vorschuß als bereits bezahlter Teil der Gesamtgebührenforderung angesehen wird. Das ist meines Erachtens der Fall. Danach ist der Vorschuß schon im Zeitpunkt der Vereinnahmung zu versteuern.

4. Über die Behandlung der Teilzahlungen bei Luxusgegenständen vgl. § 103 AusfBest.

V. Entscheidend ist der **tatsächlich vereinnahmte Betrag (die Isteinnahme).**

1. Es ist also nicht maßgebend, was vereinbart ist oder worauf der Leistungsverpflichtete zur Zeit seiner Leistung Anspruch hatte (anders im Fall des § 9, vgl. diesen), sondern lediglich die wirklich vereinnahmte Summe.

a) Die Summe kann niedriger sein, als vereinbart war, sei es, daß der Schuldner nicht mehr zahlen kann oder den Kaufpreis infolge eines Nachlasses des Gläubigers oder eines Anspruchs auf Minderung herabsetzt. Auch Skontoabzüge (vgl. RFM. v. 14. Febr. 1919 Amtl. Mitt. S. 65), Rabattgewährungen, Refaktien (Vergütung für unvermeidbare Schäden der Ware

oder Beimischung fremder Stoffe) gehören hierher. Wegen der Rücknahme der Warenumschließungen und der Rücklieferung von Abfällen vgl. oben zu B III 2 S. 366.

b) Die Summe kann auch höher sein, wenn die Preise nachträglich, sei es etwa durch neue Höchstpreisgewährungen oder bei Vorbehalt der Preiserhöhung („freibleibend") nachträglich steigen. Dabei ist es gleichgültig, an wen der Leistungsberechtigte (Schuldner des Entgelts) zahlt, ob er z. B. es etwa unmittelbar übernimmt, dem Leistungsverpflichteten die Ausführung der Leistung zu ermöglichen, indem er ihm die Rechnung für die Rohstoffe bezahlt oder die Teuerungszulagen der Arbeiter übernimmt.

c) Eine Erhöhung wie eine Verminderung kann sich beim Umtausch ergeben. Der Umtausch ist nicht mit dem Tausch zu verwechseln. Es tritt nur an die Stelle des gelieferten Gegenstandes (der schon bezahlt oder auch noch nicht bezahlt sein kann) ein anderer unter Beibehaltung des ursprünglichen Vertragsverhältnisses und zunächst auch des gezahlten oder gestundeten Preises. Das gilt auch dann, wenn der Umtausch nicht Zug um Zug erfolgt, sondern der ursprünglich gezahlte Kaufpreis unter Rücknahme des Gegenstandes dem Käufer gutgeschrieben wird und dieser befugt ist, sich gelegentlich einen anderen Gegenstand geben zu lassen (so schon für das WUStG.: RSchA. v. 5. Juni 1917 Amtl. Mitt. S. 130). Wird ein Teil des Entgelts herausgezahlt, mindert sich der Kaufpreis, muß der Umtauschende zuzahlen, erhöht er sich. Über die Behandlung des Umtausches bei Luxusgegenständen vgl. zu § 15 und AusfBest. § 104 Abs. 2.

2. Nachträgliche Änderungen sind zu berücksichtigen.

a) Fallen sie in denselben Steuerabschnitt, so beeinflussen sie unmittelbar die Gesamtentgeltsumme, die in die Steuererklärung aufzunehmen ist.

b) Fallen sie in einen anderen Steuerabschnitt, tritt der Ausgleich nach § 34 ein.

D. Sonderfälle.

I. Zu B und C ist der Normalfall der Umsatzsteuer — Steuerpflicht der Leistungen innerhalb gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit — behandelt. § 8 bestimmt aber auch den Maßstab für die formellen Sondersteuerarten.

II. Soweit bei den formellen Sondersteuerarten die Lieferung Steuergegenstand ist, ist das zu B und C Ausgeführte entsprechend anzuwenden.

1. Das gilt für die Versteigerung (§ 1 Nr. 2, § 17 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 2). Die Umsatzsteuer liegt im Versteigerungserlös, darf nicht gekürzt werden (Steuerschwänze, oben zu B II 4 b γ S. 359). Nimmt der Versteigerer ein Aufgeld zum Zuschlagsbetrag, so unterliegt es als Teil des vom Erwerber geschuldeten Entgeltes mit dem Zuschlagspreis der Steuer, ist mit diesem auch gegebenenfalls luxussteuerpflichtig (vgl. RFM. v. 20. Mai 1920 RStBl. S. 329).

2. Das gleiche gilt bei Privatverkäufen von Luxusgegenständen nach § 23 Abs. 1 Nr. 3, nur mit der wichtigen Abweichung, daß hier niemals die Umsatzsteuer von der Steuer mitergriffen wird, da sie neben dem Lieferungspreis von diesem berechnet und entrichtet wird (vgl. AusfBest. § 29 Nr. 2 und zu § 12, sowie zu § 39). Entsprechendes gilt in dem Falle des § 25 Abs. 2 (Anzeigenübernahme oder Beherbergung durch Privatpersonen).

3. Bei der Einfuhr kann der Lieferungspreis maßgebend sein, nämlich grundsätzlich bei der Kleinhandelssteuer (§ 23 Abs. 1 Nr. 4), bei der Herstellersteuer (§ 17 Nr. 3) dann, wenn eine Lieferung zugrunde liegt. Da nicht der Lieferer, sondern der inländische Erwerber luxussteuerpflichtig ist, kommt hier

nicht der vereinnahmte, sondern der bezahlte oder geschuldete Lieferungspreis in Betracht. Steht er noch nicht fest, was besonders wegen der Valutaschwankungen möglich sein kann, so wird die Veranlagung ausgesetzt. Das ist insbes. bei Valutaschwankungen nötig, weil es hier auf das Entgelt ankommt, was der Steuerpflichtige tatsächlich verausgaben muß (AusfBest. § 31 Abs. 4, abgedruckt oben zu I S. 353). Da die Steuer der Erwerber zahlt, kommt selbstverständlich eine Einbeziehung der Umsatzsteuer selbst in die Besteuerung nicht in Betracht. Dagegen ist nach **§ 8 Abs. 2** der Eingangszoll hinzuzurechnen: das folgt aus dem Grundsatz, daß die Steuer sich nach dem richtet, was der Erwerber zu zahlen hatte, um die Ware zu erlangen; dazu gehört auch der Eingangszoll, mit dessen Zahlung oder Sicherstellung er erst die Verfügung über die Ware erhält.

4. Im Falle der ausnahmsweisen Besteuerung der Ausfuhr (Kunstgegenstände, Antiquitäten) nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 gelten ebenfalls die Grundsätze zu B und C (vgl. zu § 23 FV).

III. Statt des Entgelts kann der **gemeine Wert** maßgebend sein. Über den Begriff vgl. oben zu C II 10 (S. 373).

1. Über die Verwendung des gemeinen Wertes beim Tausch vgl. a. a. O.

2. Über die Entnahme aus dem eigenen Betriebe bestimmt **§ 8 Abs. 3,** daß der gemeine Wert maßgebend sei. Entgegen dem Grundsatz des § 138 Abs. 1 AO. (abgedruckt oben zu C II 10) sind nicht in jeder Beziehung die Umstände des einzelnen Falles maßgebend. Da die Entnahme zum Privatverbrauch geschieht, läge nahe, stets Kleinhandelspreise einzusetzen. Das würde freilich zu dem dem Landwirt unbegreiflichen Ergebnis führen, daß er die selbst geernteten Kartoffeln zu Preisen einsetzen müßte, die er selbst für seine Kartoffelverkäufe nicht bekommt. Die Beratungen des alten UStG. 1918 (zu § 1 Abs. 2 Schlußhalbsatz, Ber. 1918 S. 13) haben dazu geführt, daß stets die Preise zugrunde zu legen sind, die vom Wiederveräußerer gezahlt werden, also zur Zeit der Zwangswirtschaft z. B. beim Landwirt die für Erzeuger festgesetzten Höchstpreise oder auch geringere Preise, wenn der Höchstpreis ausnahmsweise einmal nicht erreicht werden sollte. Die Worte „Ort und Zeit" werden dabei nicht immer wörtlich ausgelegt werden können, denn es ist möglich, daß zur Zeit der Entnahme überhaupt keine Ankäufe durch Wiederveräußerer stattfanden und die Landwirte an dem betreffenden Orte gewohnheitsmäßig ihre Waren auf dem anderwärts stattfindenden Wochenmarkt unmittelbar an Verbraucher absetzen. Es müssen dann Vergleichspreise aus benachbarten Orten und ähnliche Preisverhältnisse zu einer anderen Zeit herangezogen werden. Der Juwelier, der ein von ihm selbst gefertigtes Armband seinem Lager entnimmt, um es zu verschenken, muß sich für die Entnahme so hoch belasten, wie vergleichbare Armbänder vom Großhändler bezahlt werden.

Schwierig ist zu entscheiden, welcher Preis dann bei solchen Betrieben zugrunde zu legen ist, bei denen ein Verkauf an Wiederverläufer gar nicht vorkommt, wie z. B. bei einem Speisewirt, der mit seiner Familie aus seiner Gastwirtsküche Speisen entnimmt. Er verkauft nur an Verbraucher, für ihn gibt es nur Kleinhandels-, nicht Wiederveräußererpreise. Es wäre aber unbillig, ihm die Speisen mit den hohen Preisaufschlägen, die er von seinen Kunden nimmt, anzurechnen. RSchA. v. 5. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 119) geht, entsprechend dem Vorschlag in der 1. A. (S. 77), davon aus, daß man einen Wiederveräußererpreis konstruieren müsse, indem man die Gestehungskosten zuzüglich eines im Großhandel mindestens üblichen Gewinnes von etwa 10 v. H. zugrunde lege. Praktisch kommt es also auf eine Schätzung nach billigem Ermessen heraus.

3. Der gemeine Wert ist bei der Einfuhr von Luxusgegenständen zugrunde zu legen:

a) im Falle des § 17 Nr. 3, wenn die Lieferung fehlt, ein bloßes Verbringen in das Inland zur Steuerpflicht führt,

b) im Falle des § 17 Nr. 3 wie des § 23 Abs. 1 Nr. 4 trotz Vorliegen einer Lieferung, wenn es zur Übernahme durch das Reich kommt (§ 38 Abs. 2).

4. Bei der Ausfuhr von Originalwerken usw. (§ 23 Abs. 1 Nr. 5) gilt das zu 3 b Ausgeführte (vgl. § 41 Abs. 2).

IV. Erwähnt sei noch, daß es sich nicht um eine Besteuerung nach dem gemeinen Wert, sondern nach dem Entgelte handelt, wenn es zur Schätzung kommt. Ziel der Schätzung ist nicht der gemeine Wert, wenn er auch als Anhalt dient, sondern der Preis, der unter den näher ermittelten Umständen als erzielt angenommen werden kann (vgl. § 210 Abs. 1 AO. und unten zu § 36).

§ 9.

(1) Auf Antrag kann die Steuerstelle gestatten, daß die Steuer nicht nach den vereinnahmten Entgelten, sondern nach den Entgelten für die bewirkten Leistungen ohne Rücksicht auf die Vereinnahmung berechnet wird. Der Antrag kann auf einen von mehreren gesonderten Betrieben desselben Steuerpflichtigen beschränkt werden. Dem Antrag ist nur stattzugeben, wenn Bücher nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden.

(2) Ist die Besteuerung nach den Entgelten für die bewirkten Leistungen gestattet, so finden die Vorschriften dieses Gesetzes mit der Maßgabe Anwendung, daß, soweit in ihnen von den vereinnahmten Entgelten gehandelt wird, an deren Stelle die Entgelte für die bewirkten Leistungen treten.

(3) Einen Übergang von einer zur anderen Versteuerungsart kann die Steuerstelle zur Sicherung des Steueraufkommens an Bedingungen knüpfen, über die der Reichsminister der Finanzen nähere Bestimmungen erläßt.

(4) Eine Festsetzung der Versteuerungsart auf Grund des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 (Reichs-Gesetzbl. S. 779) behält auch für dieses Gesetz ihre Wirkung.

WUStG. 1916 § 81. — AuslGrunds. 1916 XVII. — Entw. 1918 § 13 Abs. 7. — Begr. 1918 S. 40. — AusfBest. 1918 § 44. — Entw. 1918 § 9. — Begr. 1919 S. 41. — Ber. 1919 S. 13.

Inhalt.

I. Zu § 9 ist der durch die Delegation des § 9 Abs. 3 gedeckte **§ 137 AusfBest.** ergangen. Er lautet:

§ 137. (1) Will ein Steuerpflichtiger statt der Steuerentrichtung nach dem im Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelt die Besteuerung

nach dem Entgelte für die im Steuerabschnitte bewirkten Leistungen (§ 9 Abs. 1 des Gesetzes) vornehmen, so hat er unter Darlegung der Gründe für die Abweichung von der Regel des Gesetzes und unter Angabe, ob die Änderung dauernd oder nur für einen bestimmten Zeitraum begehrt wird, bei dem Umsatzsteueramt einen schriftlichen Antrag zu stellen. Die Genehmigung ist nur zu erteilen, wenn es sich um Unternehmen handelt, in denen die Bücher nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden; sie soll nicht erteilt werden, wenn die Entgelte unmittelbar nach Ausführung der Lieferung oder Leistung vereinnahmt werden. Der Reichsbank sowie Banken und Bankiers, die dem Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiergewerbes angehören, ist die Entrichtung der Steuer nach dem Entgelt für die bewirkten Leistungen (§ 9 Abs. 1 des Gesetzes) allgemein gestattet.

(2) Hat der Steuerpflichtige zunächst nach den vereinnahmten Entgelten versteuert, so ist die Genehmigung an die Bedingung zu knüpfen, daß er Entgelte, die für in früheren Steuerabschnitten bewirkte Leistungen noch eingehen, in dem Steuerabschnitte des Einganges versteuert.

(3) Die Genehmigung zum Übergang von der auf Antrag zugestandenen Versteuerung nach Leistungen zu derjenigen nach den vereinnahmten Entgelten ist nur unter der Bedingung zu erteilen, daß der Steuerpflichtige diejenigen Entgelte, die in früheren Steuerabschnitten vereinnahmt sind, während die Leistung erst in einem Steuerabschnitte nach dem Wechsel der Versteuerungsart erfolgt, in dem ersten Steuerabschnitte nach dem Wechsel zur Versteuerung bringt.

(4) Der Betrag der im Falle des Abs. 3[1]*) nachträglich zu versteuernden Entgelte ist in den Erklärungen neben dem Gesamtbetrage der sonstigen zu versteuernden, auf die Leistungen entfallenden Entgelte besonders aufzuführen.*

(5) Bei Änderung der Versteuerungsart gegenüber dem bisherigen Umsatzsteuergesetze sind die alten Umsätze stets besonders aufzuführen.

II. Entstehungsgeschichte. Schon das WUStG. 1916 kannte neben der normalen Versteuerungsart nach den Zahlungen (§ 76) die Befugnis des Steuerpflichtigen, „nach den erfolgten Lieferungen" die Steuer anzumelden (§ 81). Das alte UStG. 1918 übernahm diese Befugnis in der (an recht versteckter Stelle stehenden) Vorschrift des § 17 Abs. 7, jedoch unter der Voraussetzung der Erlaubnis der Oberbehörde und bei Beschränkung auf Großhandelsbetriebe mit kaufmännischer Buchführung. § 9 erweitert die Befugnis auch auf Kleinhandelsbetriebe und gestaltet die Vorschrift in materieller und formeller Hinsicht aus.

III. 1. Das Wesen der Vorschrift besteht darin, daß der Steuerpflichtige nicht nach dem tatsächlich vereinnahmten Entgelt, also der Isteinnahme, veranlagt wird, sondern nach dem Entgelte, das seiner Leistung im Zeitpunkt dieser Leistung als Gegenleistung gegenübersteht, gleichgültig ob die Vereinnahmung schon ganz oder teilweise in diesem Zeitpunkt erfolgt ist oder nur ein Anspruch auf das Entgelt besteht, also nach der **Solleinnahme.** Zunächst scheint in dieser Versteuerungsart nur ein Nachteil zu liegen, weil die Steuer schon geschuldet und bei Ablauf des Steuerabschnittes auch fällig wird, ehe die Zahlung erfolgt ist, so daß dadurch, besonders bei längeren Kreditierungen, Zinsverluste entstehen können, die bei der die Zahlung voraussetzenden normalen Versteuerungsart erspart bleiben. Wenn auch nach der Klar-

[1]) S. unten IV 2 b.

stellung, die § 9 bringt, bei Ausfällen ein Ausgleich, erforderlichenfalls nach § 34, möglich ist, so entsteht doch weiter der Nachteil, daß über die Befugnis, veranlagte Umsätze später wieder abzusetzen, viel Unklarheit entstehen kann, da der Beweis, daß auf Eingang der Zahlung nicht mehr zu rechnen sei, nicht immer zu führen sein wird. Einen materiellen Vorteil haben aus der Versteuerungsart der Solleinnahme nur solche Unternehmen, bei denen Vorauszahlungen in größerem Umfange vorkommen, das Unternehmen also die Beträge vereinnahmen und arbeiten lassen kann, ohne die Steuer zu entrichten: das ist z. B. bei Werften der Fall, die eine erste Rate bei der Bestellung, eine weitere bei der Kiellegung und die letzte erst bei der Lieferung erhalten; ähnlich bei Bauunternehmen, bei Konstruktions-, Schachtbaufirmen. Im übrigen legt die Geschäftswelt auf die Möglichkeit der Versteuerung nach der Solleinnahme nur aus buchtechnischen Gründen Wert. Es ist leichter, aus dem Warenkonto oder dem Verkaufsbuch festzustellen, welche Entgelte für die einzelnen Lieferungen in Betracht kommen, ob die Lieferungen etwa steuerfrei sind (z. B. ins Ausland gingen) oder ob etwa die Luxussteuerpflicht gegeben ist. Aus Kassa- und Bankbuch ergeben sich die tatsächlichen Vereinnahmungen, aber nicht deren causa, es sind dort auch Zahlungen eingetragen, die mit der Steuerpflicht nichts zu tun haben (z. B. Mieteinnahmen, Wechseldiskonte, zurückgezahlte Beträge, vor allem auch Entgelte für steuerfreie Umsätze), und es bedarf eines Vergleichs mit den Einzelkonten, um die steuerpflichtigen Umsätze herauszusuchen. Lediglich um diese Arbeit und die damit verbundenen Kosten für Buchhalter usw. zu sparen, nehmen viele Unternehmer den Nachteil des Zinsausfalles in Kauf und versteuern nach den Solleinnahmen. Freilich kann der buchtechnische Vorteil nur dann wirklich vorhanden sein und nicht durch anderweite Schwierigkeiten aufgewogen werden, wenn der Unternehmer auf reibungslose Eingänge seiner Außenstände nach der Art seines Betriebs rechnen kann, und nicht gegenüber den für die Lieferung ausgeworfenen Preisen Skonto- und Rabattabzüge eine Rolle spielen: denn sonst bedarf es doch wieder der Heranziehung des Kassenbuchs und des Memorials. Gerade deshalb hatte das alte UStG. 1918 die Kleinhandelsgeschäfte, bei denen die verschiedenartigsten Zahlungsbedingungen vorkommen, von der Befugnis ausgeschlossen: auch übrigens, um die Unklarheit zu beseitigen, die unter dem WUStG. durch die völlig freie Wahl der Versteuerungsart in der über das Für und Wider der einen und der anderen Versteuerungsart nicht unterrichteten Geschäftswelt entstanden war. Wenn nunmehr die Befugnis auch auf Kleinhandelsgeschäfte ausgedehnt ist, so ist das geschehen, weil gerade für große Luxusgeschäfte mit festen Zahlungsbedingungen (z. B. Juweliere, Kunsthändler) es von Wert sein kann, Verkaufsbuch und Steuerbuch zu verbinden (hierauf macht C. Becher 2. A. S. 136 mit Recht aufmerksam). Im weiteren Umfange können das auch luxussteuerpflichtige Herstellerbetriebe tun.

2. Die Bezeichnung. Es muß übrigens davor gewarnt werden, die — vom WUStG. her noch eingebürgerten — Bezeichnungen der beiden Versteuerungsarten als „Versteuerung nach den Zahlungen“ und „Versteuerung nach den Lieferungen“ beizubehalten (wie das C. Becher 2. A. S. 11 und 134 tut). Die Ausdrücke sind ungenau. Bei der normalen Versteuerungsart kommt es nicht auf die Zahlungen, sondern auf die Vereinnahmungen an; beides kann zeitlich auseinanderfallen, auch kann ein Entgelt zwar gezahlt, aber nicht vereinnahmt sein (z. B. bei der Hinterlegung). Die Versteuerungsart nach § 9 beschränkt sich zunächst nicht auf Lieferungen, erstreckt sich vielmehr auch auf Leistungen. Dann aber liegt gar keine Versteuerung nach Leistungen vor: Steuermaßstab sind stets die Entgelte, und zwar, was

allerdings im WUStG. nicht der Fall und nach dem alten UStG. nicht unbestritten war (s. unter IV.), im schließlichen Erfolg immer die vereinnahmten. Nur die Berechnungsart ist eine andere, indem bei der Versteuerung nach § 9 gleichsam eine vorläufige Versteuerung nach der Solleinnahme stattfindet und erst durch spätere Abzüge oder Zuschläge die Richtigstellung nach der tatsächlichen Einnahme erfolgt.

IV. Die Voraussetzungen.

1. Materiell: Nachdem der Ausschluß der Kleinhandelsbetriebe, den § 17 Abs. 7 des alten UStG. 1918 kannte, nicht wieder aufgenommen ist, bedarf es nur noch der Buchführung nach kaufmännischen Grundsätzen. Dazu ist nicht gerade doppelte Buchführung nötig (vgl. OVG. in St. v. 3. Nov. 1906 Bd. 9 S. 156); ein Verkaufsbuch wird vorhanden sein müssen, weil sonst der Versteuerungsart die buchtechnische Begründung fehlt. Instruktionell sieht § 137 Abs. 1 Satz 2 AusfBest. (s. I) vor, daß die Genehmigung nicht erteilt werden soll, wenn die Entgelte unmittelbar nach Ausführung der Lieferung oder Leistung vereinnahmt werden, also bei einem einfachen Ladengeschäft, bei Theatern und in ähnlichen Fällen: es fehlt da das Bedürfnis für die Versteuerungsart, so daß bei trotzdem gestellten Antrag eine Unklarheit oder ein Mißbrauch befürchtet werden kann. Vgl. auch zu 2 b.

2. Formell bedarf es der Genehmigung durch das Umsatzsteueramt (nicht mehr, wie bisher, der Oberbehörde).

a) Die Genehmigung setzt im allgemeinen einen (nach § 137 Abs. 1 AusfBest. schriftlichen) Antrag voraus. Antragsberechtigt ist der Unternehmer. Trotz des Grundsatzes der Einheit der Betriebe eines Unternehmers in § 11 Abs. 1 Satz 2 läßt § 9 Abs. 1 Satz 2 den Antrag auch unter Beschränkung auf einen Betrieb zu, wenn er von den übrigen Betrieben des gleichen Unternehmers gesondert ist, d. h. eine gewisse, mindestens buchtechnische, Selbständigkeit aufweist. Ein Herstellerbetrieb mit eigenen Kleinhandelsgeschäften könnte z. B. für die im Großhandel stattfindenden Umsätze nach der Soll-, für die Ladenumsätze nach der Isteinnahme versteuern. Der Antrag kann auch zeitlich beschränkt werden, z. B. wenn es sich um einen Versuch handelt. Des Antrags und der Genehmigung bedarf es nicht:

α) bei Banken, und zwar nicht bloß solchen, die dem Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiergewerbes angehören, sondern nach dem ergänzenden Erlaß des RFM. v. 10. Nov. 1920 III U 8433 bei allen Banken, im Sinne des § 1 Nr. 2 der VO. über Maßnahmen gegen die Kapitalflucht v. 14. Januar 1920 (RGBl. S. 50). Hierzu gehören auch die öffentlichen Kreditinstitute, die Sparkassen und Kreditgenossenschaften (über den geringen Umfang der Steuerpflicht der Banken vgl. oben zu § 2 Nr. 2 C VI S. 248);

β) bei rechtmäßigem Bestehen der Versteuerung nach der Solleinnahme bereits vom alten UStG. her.

b) Die Genehmigung ist eine Ermessensentscheidung (§ 9 Satz 1 „kann"). Sie kann also, auch wenn die materielle Voraussetzung zu 1 gegeben ist, versagt werden, z. B. bei Unzuverlässigkeit des Antragstellers, wenn die Feststellungen ergeben, daß er sich über den Sinn der Befugnis nicht klar ist, bei zu häufigem Wechsel (s. unten V) usw. Aus der Natur der Genehmigung als Ermessensentscheidung ergibt sich, daß sie an **Bedingungen** geknüpft werden kann (vgl. Kormann, „System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte" 1910 S. 150f.), wie das auch unter dem alten UStG. ohne Vorbehalt im Gesetz, den zur Klarstellung jetzt § 9 Abs. 3 bringt, ständig geschehen ist. Übrigens handelt es sich rechtlich nicht um echte Bedingungen, sondern um Auflagen: d. h. die Genehmigung ist weder aufschiebend noch auflösend bedingt, es be-

steht kein Schwebezustand, vielmehr wird dem Antragsteller eine Verpflichtung durch Anordnung auferlegt, die — wie nach § 9 Abs. 3 jetzt ohne weiteres klar ist — unmittelbar (durch Steuerbescheid, erforderlichenfalls auf Grund einer Schätzung) erzwungen werden kann (s. Kormann a. a. O. S. 138). Die Auflage, die § 137 Abs. 2 AusfBest. bringt, hat den Zweck, zu verhindern, daß durch den Übergang von der Versteuerung der Ist- zur Versteuerung der Solleinnahme diejenigen Entgelte freibleiben, die für Leistungen aus früheren Steuerabschnitten in dem Steuerabschnitt eingehen, in dem nicht mehr die Vereinnahmungen, sondern nur die für innerhalb des Steuerabschnittes bewirkte Leistungen geschuldeten Entgelte versteuert werden. Trotz der unvollständigen Bezugnahme in § 137 Abs. 2 AusfBest. (auf Abs. 3 statt auch auf Abs. 2) wird auch bei den aus früheren Leistungen eingehenden Entgelten eine getrennte Angabe in der Steuererklärung zu fordern sein (so auch § 44 Abs. 3 der alten AusfBest. 1918): für Umsätze aus der Zeit des alten UStG. schreibt es § 137 Abs. 5 AusfBest. ausdrücklich vor.

c) Die Genehmigung ist eine Verfügung i. S. des § 73 AO. Die Zurücknahme ist im Rahmen des § 78 AO. möglich (vgl. den Abdruck und die Erläuterung bei § 3 Nr. 3 zu D VII 2 e S. 299). Als Rechtsmittel kommt nicht das gegen Steuerbescheide gegebene Berufungsverfahren, sondern lediglich die binnen 1 Monat (§ 230 AO.) beim Umsatzsteueramt einzulegende (§ 234 Abs. 1 AO.) Beschwerde an das Landesfinanzamt in Betracht (§ 224 AO.). Das Umsatzsteueramt kann selbständig der Beschwerde abhelfen (§ 282 Abs. 1 AO.), andernfalls entscheidet das Landesfinanzamt, und zwar endgültig (§ 282 Abs. 4). Zweifel könnte man haben, ob die „Bedingung" der Nachversteuerung, die ja eine Anordnung darstellt, nach § 283 AO. durch Rechtsbeschwerde an den RFH. angefochten werden kann: das ist nicht der Fall; § 283 bezieht sich auf Einzelverfügungen bei Ermittlung von Steueransprüchen oder Durchführung der Steueraufsicht unter Androhung von Zwangsmitteln — § 202 AO. — (z. B. Aufforderung zur Auskunft, zur Büchervorlage). Eine solche Anordnung liegt hier nicht vor. Selbstverständlich kann die auf Grund der Bedingung vorgenommene Veranlagung im Berufungsverfahren oder eine Aufforderung zur Auskunft u. ä. nach § 283 AO. angefochten werden.

V. Die Wirkung der Versteuerung nach der Solleinnahme.

1. Die Steuerschuld des Unternehmers entsteht nicht durch die Vereinnahmung, sondern mit der Leistung. Das Verhältnis der beiden Besteuerungselemente, Vereinnahmung und Leistung, kehrt sich also insofern um, als zeitlich die Leistung bestimmend ist. Der Zeitpunkt der Leistung bestimmt also über die Zurechnung zu den Steuerabschnitten (vgl. Einl. 4. Kap. A III S. 64 f. sowie zu § 8 A II S. 354). Weiter geht allerdings der Unterschied nicht, denn für die Frage der absoluten Steuerpflicht als solcher ist ja auch bei der Versteuerung nach der Isteinnahme die Leistung ausschlaggebend (vgl. Einl. a. a. O. und zu § 8 A II 2 S. 354).

2. a) § 9 stellt in **Abs. 2** klar, daß die Bedeutung der Vorschrift nicht über die Regelung einer Versteuerungsform hinausgeht, nichts materiell an der **Steuerpflicht** ändert. Unter dem WUStG. hatte (nach dessen Fassung, § 81, wohl mit Recht) die Auffassung bestanden, daß es bei der Versteuerung nach Lieferungen auf die Vereinnahmung überhaupt nicht ankomme, also auch zu versteuern sei, wenn die Zahlung gar nicht eingehe (so AuslGrunds. 1916 XVII Abs. 1, nur die Berücksichtigung des Skontoabzugs ließ Abs. 2 zu, s. auch Weinbach WUStG. S. 125). Für das alte UStG. 1918 hatte RFM. v. 7. Juni 1919 (Amtl. Mitt. S. 239) in Übereinstimmung mit einer Reihe von Kommentatoren (s. Weinbach S. 217; Kloß S. 76; 1. A. S. 170) eine nachträgliche Be-

rücksichtigung der Veränderung oder des Wegfalles des Entgeltes allgemein zugelassen. Das folgt jetzt aus § 9 Abs. 2.

b) Danach ist die Steuerschuld, die mit der Leistung eintritt, auflösend bedingt dadurch, daß das Entgelt, das zur Zeit der Leistung dem Unternehmer zusteht, auch tatsächlich vereinnahmt wird. Tritt diese Bedingung nicht ein, fällt das Entgelt aus oder ändert es sich, so fällt die Steuerschuld weg oder ändert sich. Dabei sind folgende Fälle möglich:

α) Das Entgelt wird überhaupt nicht oder nur teilweise gezahlt. Die Forderung stellt sich z. B. als faul heraus, sei es, daß der Abnehmer in Konkurs geriet und die Forderung ausfällt oder nur zu einem Prozentsatz eingeht, sei es, daß der Unternehmer auf die Durchführung der Forderung als aussichtslos verzichtet. Die Abschreibungen, die der Unternehmer auf seinem Debitorenkonto vornimmt, werden dabei als (nachzuprüfende) Anhaltspunkte dienen können. Ein Ausfall oder eine Verminderung tritt auch ein, wenn der Unternehmer nachträglich den Preis mindern muß, weil eine Mängelrüge vorliegt, oder wenn er freiwillig, selbst aus Liberalität, erläßt oder herabsetzt.

β) Der Kunde macht einen Skontoabzug, erhält Rabatt usw.

γ) Umgekehrt kann das Entgelt höher werden, indem z. B. bei freibleibenden Preisen der Unternehmer einen Preisaufschlag (Teuerungszuschlag u. ä.) macht oder nachträglich eine Preiserhöhung erreicht.

δ) Eine Minderung oder Erhöhung kann insbes. auch bei Valutaforderungen eintreten. Da die Steuerschuld in dem Zeitpunkt der Leistung entsteht, ist für die Umrechnung ausländischer Werte der Tag der Leistung maßgebend (vgl. § 31 Abs. 2 AusfBest., abgedruckt zu § 8 I S. 352). Am Tage der Vereinnahmung kann der Kurs höher oder niedriger stehen: das Mehr oder Weniger ist nachträglich zu berücksichtigen.

ε) Die Änderungen können auch wiederholt wegen ein und derselben Entgelte eintreten, d. h. das Entgelt kann sich wohl mindern (z. B. im Konkurs werden nur 40 v. H. ausgeschüttet), dann wieder erhöhen (der Schuldner zahlt später noch nach) usw.

c) Die Art des Ausgleichs zwischen Entgelt zur Zeit der Leistung und Entgelt zur Zeit der Vereinnahmung vollzieht sich in zweifacher Weise, je nachdem die Änderung im gleichen oder erst in einem späteren Steuerabschnitt eintritt. Maßgebend ist der nach dem Grundsatz des § 9 Abs. 2 „umgedachte" § 34 Abs. 1 und Abs. 2.

α) Tritt die Änderung im Laufe des für die Leistung maßgebenden Steuerabschnittes ein, so ändert sich automatisch die Steuerschuld, und der Steuerpflichtige gibt seine Erklärung nach dem Stande der Steuerschuld bei Schluß des Steuerabschnittes ab. Er kann selbstverständlich nur endgültige Änderungen berücksichtigen: geht also im Steuerabschnitt statt des geschuldeten Entgeltes nur ein Teil ein, während der Rest gestundet wird oder rückständig bleibt, so muß das volle Entgelt deklariert werden, es sei denn, daß bereits die Aussichtslosigkeit, das Entgelt voll zu erhalten, feststeht.

β) Tritt die Änderung erst im nächsten oder einem der folgenden Steuerabschnitte ein, so ist der Teil des bereits deklarierten Entgeltes, der weggefallen ist, von der Gesamtheit der für den Steuerabschnitt der Änderung zu deklarierenden Solleinnahme (oder, wenn inzwischen ein Wechsel der Versteuerungsart eingetreten ist, der Isteinnahme) abzusetzen. Handelt es sich um eine Erhöhung, so ist ebenso zu verfahren: das ergibt sich aus einer den Wirkungen des § 9 gerecht werdenden entsprechenden Anwendung des § 34.

d) Über die Behandlung der Übergangsfälle vgl. zu § 46.

VI. (Wiederholter) Wechsel in der Besteuerungsart.

1. Wer nach der Solleinnahme versteuert (auf Grund der Genehmigung oder des Genehmigungsverfahrens bei III) kann beantragen, für die Zukunft zur Versteuerung nach der Isteinnahme zugelassen zu werden. Auch hier bedarf es des Antrages und der Genehmigung entsprechend dem zu III. Ausgeführten.

2. Die „Bedingung" (Auflage) geht hier dahin, daß die Lücke geschlossen wird, die wegen der Entgelte eintreten würde, die früher vereinnahmt oder, weil die Leistung noch nicht bewirkt war, noch nicht versteuert sind: vgl. § 137 Abs. 3 und 4 AusfBest.

3. Möglich ist auch wiederholter Wechsel; stets stellt die Genehmigung und die daran geknüpfte Bedingung den Anschluß der Versteuerungsarten aneinander her.

§ 10.

Die Steuerbeträge sind, soweit die Besteuerung nach Zeitabschnitten erfolgt (§ 33), auf volle Mark, in den übrigen Fällen auf volle zehn Pfennig nach unten abzurunden. Kleinere Beträge sind nicht zu erheben.

WUStG. 1916 Tarif-Nr. 10 (Berechnungsspalte). — Entw. 1918 § 6 Abs. 2. — Entw. 1919 § 10. — Begr. 1919 S. 41. — Ber. 1919 S. 50.

Inhalt.

I. § 10 handelt vom **Steuerbetrag,** d. h. vom zahlenmäßigen Ausdruck der festgesetzten Steuerforderung. Zu unterscheiden davon ist der Betrag der Steuerschuld, die mit jeder Vereinnahmung für eine Leistung (im Falle des § 9 mit jeder Leistung) entsteht, aber noch nicht festgesetzt ist: für diesen Einzelbetrag, der bei der Veranlagung nach Steuerabschnitten auch nicht festgesetzt wird, kommt eine Abrundung nicht in Frage. Wenn ein Gewerbetreibender bei jedem vereinnahmten Entgelt sich den auf die Steuer entfallenden Teil berechnet, ihn vermerkt und die Beträge am Schluß des Steuerabschnittes zusammenrechnet, so würde sich ein falscher (zu niedriger) Betrag ergeben, wenn er bei jedem der Steuer zugewiesenen Teil des Entgeltes in der in § 10 behandelten Art abrunden würde. (Um eine solche falsche Berechnung auszuschließen, läßt das Muster des Steuerbuches — Muster 12 [vgl. am Schluß] — im Gegensatz zum Muster des Steuerbuchs — Muster 4 zu AusfBest. 1918 — die Spalte für den Steuerbetrag weg.)

II. Im Normalfall der Umsatzsteuer, d. h. der Berechnung nach Steuerabschnitten (Kalenderjahren, bei der Luxussteuer und meist auch der erhöhten Umsatzsteuer Kalendervierteljahren; § 33, vgl. Einl. 4. Kap. E S. 75) berechnet sich der Steuerbetrag, indem die steuerpflichtigen Entgelte (Isteinnahme, bei § 9 Solleinnahme) zusammengerechnet werden und die dabei sich ergebende Endsumme mit dem Prozentsatz des Steuersatzes ($1^1/_2$, 15, 10, 5 v. H., vgl. S. 75 F) multipliziert wird: ergibt sich dabei ein Pfennigbetrag, so ist er zu streichen. Unterliegt der Unternehmer mehreren nach Steuerabschnitten erhobenen Steuerarten, d. h. der allgemeinen Umsatzsteuer (§ 13), der Herstellerluxussteuer (§ 15), der Kleinhandelsluxussteuer (§ 21) und der vier Arten der erhöhten Umsatzsteuer (§ 25), so ist der Steuerbetrag in der angegebenen Art für jede Steuerart getrennt zu berechnen. Die Abrundung auf volle Mark nach unten gilt auch für alle Nachforderungen und Steuerver-

anlagungen (§§ 212f. AO.) der nach Zeitabschnitten veranlagten Steuern und für die auf Grund der Nachanmeldungen gemäß § 35 Abs. 1 festgesetzten Steuern.

In der Steuererklärung sind die Pfennigbeträge der Gesamtentgeltsumme also mit anzugeben, die Kürzung erfolgt erst nach Ermittlung des Steuerbetrages bei diesem im Steuerbescheid.

III. Bei den formellen Sondersteuerarten (vgl. Einl., 4. Kap. A II S. 63) gilt folgendes:

1. Soweit sie ebenfalls nach Steuerabschnitten berechnet werden, findet das in II Dargestellte Anwendung: Das gilt selbstverständlich, soweit die den formellen Sondersteuerarten unterliegenden Entgelte mit in die Gesamtsumme der übrigen Entgelte eingerechnet werden, wie stets bei der Entnahme aus dem eigenen Betriebe, bei der Einfuhr von Luxusgegenständen und der Ausfuhr von Kunstgegenständen usw. bei besonderer Genehmigung (vgl. § 33 Abs. 4 und AusfBest. § 19 Abs. 1 Satz 2). Das gilt ferner bei Versteigerungen durch gewerbsmäßige oder beamtete Versteigerer bei besonderer Genehmigung (§ 33 Abs. 3, AusfBest. § 156 Abs. 3).

2. Es bleiben die Fälle, wo nicht nach Zeitabschnitten, sondern nach dem einzelnen Rechtsvorgang besteuert wird: stets bei Privatverkäufen von Luxusgegenständen (§ 23 Abs. 1 Nr. 3) und bei Abvermietungen und Anzeigenübernahme durch Privatpersonen (§ 25 Abs. 2), weiter, sofern nicht die Voraussetzungen zu 1 gegeben sind, bei Versteigerungen, bei der Einfuhr von Luxusgegenständen und der Ausfuhr von Kunstgegenständen usw. In diesen Fällen galt nach dem alten UStG. 1918 ebenfalls die Abrundung auf volle Mark und führte zu dem unerwünschten Ergebnis, daß bei damals 10 v. H. Luxussteuer das Entgelt mindestens 10 M., bei der Versteigerung von Gegenständen, die der allgemeinen Umsatzsteuer (damals 0,5 v. H.) unterlagen, sogar 200 M. erreichen mußte (RSchA. v. 25. Nov. 1918 Amtl. Mitt. 1919 S. 16). Diese Mißstände beseitigt nunmehr § 10 Satz 1, indem in diesen Fällen auf volle 10 Pf. nach unten abzurunden ist.

IV. Im alten UStG. 1918 behandelte § 6 nur die Abrundung. Daraus war gefolgert worden (Dittrich Pr. VerwBl. Bd. 40, 1918/19 S. 386), daß Steuerbeträge, die weniger als 1 M. betrugen, zu erheben seien. Dieser Wortauslegung zu folgen, dürfte zwar nicht geboten sein: **§ 10 Satz 2** beseitigt auch ihre Möglichkeit. Das Gesamtentgelt bei der allgemeinen Umsatzsteuer muß also mindestens 66,67 M., bei der Luxussteuer 6,67 M., bei Versteuerung nach dem einzelnen Rechtsvorgang bei 1,5 v. H. 6,67 M., bei 10 v. H. 1 M., und bei 15 v. H. 0,67 M. betragen, damit eine Steuer von 1 M. bezw. 10 Pfennig erhoben werden kann.

§ 11.

(1) **Die Steuer ist in den Fällen des § 1 Nr. 1 und 2 von demjenigen zu entrichten, der die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Dabei werden die in mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen vereinnahmten Entgelte zusammengerechnet.**

(2) **Im Falle des § 1 Nr. 3 liegt die Entrichtung der Steuer dem Versteigerer ob, und zwar auch dann, wenn der Auftraggeber eine selbständige berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausübt. Er ist berechtigt, sich bei seinem Auftraggeber für die entrichteten Steuerbeträge schadlos zu halten.**

Entw. 1918 § 9. — Begr. 1918 S. 38. — Ber. S. 23, 52, 75, auch S. 67 unten. — Altes UStG. 1918 § 12. — Entw. 1919 § 11. — Begr. 1919 S. 41. — Ber. 1919 S. 13.

Inhalt.

I. § 11 bezeichnet das Steuersubjekt für die drei in § 1 behandelten Steuerarten. Für die übrigen Steuerarten sind in dem § 17 Nr. 3 Satz 2, § 23 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2, § 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, § 23 Abs. 1 Nr. 5 (am Schluß) und § 25 Abs. 2 Sondervorschriften getroffen, wobei in den bereits zu § 10 III 1 aufgezählten Fällen das Steuersubjekt mit dem im § 11 Abs. 1 behandelten zusammenfallen kann.

II. § 11 Abs. 1 enthält keine materiellen Vorschriften über das Steuersubjekt im Falle des § 1 Nr. 1 und 2; sie sind schon in § 1 enthalten, aus dem sich der Begriff des Unternehmens ableiten läßt. Vgl. die einzelnen Ausführungen zu § 1 B S. 138ff. § 11 Abs. 1 enthält demgegenüber nur die formale Bezeichnung des Schuldners des einzelnen Steuerbetrages. In dieser Beziehung ergeben sich zwei Rechtssätze.

1. Die Steuer nach § 1 Nr. 1 und § 1 Nr. 2 ist von demselben Subjekt zu entrichten, eine gesonderte Veranlagung findet nicht statt. Das gilt, da § 1 Nr. 1 auch die Steuer nach § 15 und § 21 umfaßt, auch im Verhältnis dieser Steuern zu den in § 17 Nr. 1 und § 21 Abs. 1 Nr. 1 nochmals hervorgehobenen, dem § 1 Nr. 2 entsprechenden Steuern.

2. Es gilt der Grundsatz von der **Einheit der Betriebe** eines Unternehmens. Für das alte UStG. 1918 war dieser Grundsatz im Gesetz nicht ausgesprochen, in der 1. A. (S. 100, bes. S. 220 β) war er aus dem Aufbau des Gesetzes abgeleitet worden. Nunmehr ist er ausdrücklich festgelegt. Als Vorbild hat hierbei das pr. GewStG. § 17 gedient.

α) Die Einheit liegt in der Person des Unternehmers. Wer als Rechtspersönlichkeit in Betracht kommen kann, ist zu § 1 B II, 1 (S. 143) dargelegt. An der Einheit ändert nichts, daß der Inhaber Unternehmer mehrerer verschieden benannter Firmen ist (vgl. zu § 1 C II 5 S. 193).

β) Gleichgültig ist im übrigen, ob und inwieweit die verschiedenen Betriebe miteinander zusammenhängen (wie etwa die Zweige eines Großunternehmens der Schwerindustrie), ob sie unter einer kaufmännischen Leitung stehen oder geschäftlich ganz getrennt sind. Der Industrielle, der ganz unabhängig von seinem Geschäft ein Gut besitzt, muß beider Betriebe Entgelte zusammen versteuern.

γ) Wegen der Zuständigkeit des Umsatzsteueramtes bei mehreren Betrieben eines Unternehmers vgl. zu § 127 AusfBest.

δ) Die Einheit ist in zwei Beziehungen durchbrochen:

αα) Vollständig bei Unternehmen des Reiches und der Länder (nicht auch der Gemeinden und Gemeindeverbände) durch § 127 Abs. 6 AusfBest., wo eine gesonderte Veranlagung der einzelnen durch die Zentralbehörde als selbständig bezeichneten Betriebe angeordnet ist. Die Vorschrift fand sich auch im § 38 Abs. 2 der AusfBest. 1918 zum alten UStG. 1918 und war dort durch die Delegation in § 34 Abs. 3 des alten UStG. 1918 gedeckt. Jetzt muß, da § 57 AO. — der zudem nur die örtliche Zuständigkeit behandelt — nicht ausreicht und § 45 nicht zu materieller Rechtsfestsetzung berechtigt, Zweifel an der Rechtsgültigkeit der Bestimmung bestehen. Da aber ihre Zweckmäßigkeit nicht zu bestreiten ist, wird das formelle Bedenken kaum wesentlich sein können.

ββ) Wegen der Beurteilung der persönlichen Steuerbefreiung in § 3 Nr. 3, vgl. dort zu D V, 2 (S. 292).

III. Das alte UStG. 1918 enthielt in dem entsprechenden § 12 Abs. 1 und 2 zwei weitere Vorschriften, die jetzt fehlen, weil sie in die AO. übergegangen sind.

1. Die Vorschrift der Haftung des Erwerbers eines Unternehmens. Darüber bestimmt jetzt § 96 AO.

> *§ 96 AO. Gründet sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens und wird das Unternehmen im ganzen veräußert, so haftet der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern.*

Darüber, daß die Vorschrift bei der Umsatzsteuer im Normalfalle, wie ihn § 11 Abs. 1 behandelt, anzuwenden ist, vgl. bereits zu § 1 B VI 3 (S. 187/188). Die Haftung umfaßt die Steuer aus dem Steuerabschnitt, in dem die Übernahme erfolgt, die Steuerbeträge aus früheren Steuerabschnitten nur, wenn sie bereits zur Zeit der Übernahme festgesetzt sind.

Der haftende Erwerber steht, wie § 79 Abs. 2 AO. ergibt, dem Steuerpflichtigen im wesentlichen gleich; die Steuerschuld muß nur stets gegen den eigentlichen Steuerpflichtigen festgestellt werden (wozu die Veranlagung genügt, es einer Bekanntgabe, wenn sie, z. B. gegenüber dem inzwischen Verstorbenen oder Abwesenden, nicht möglich ist, nicht bedarf): der Haftende hat aber zu zahlen, sobald ihn das Umsatzsteueramt in Anspruch nimmt. Er kann aber, wenn die Steuerschuld noch nicht unanfechtbar geworden ist, dieselben Rechtsmittel einlegen, die dem Steuerpflichtigen zustehen (vgl. aber § 99 Abs. 2 AO.). Außerdem legt § 97 Abs. 2 aber dem Rechtsnachfolger die Pflicht der Denunzierung auf (euphemistisch Anzeige genannt), wenn er feststellt, daß sein Vorgänger Steuerpflichten nicht erfüllt hat!

2. § 12 Abs. 2 des alten UStG. bot Ansätze über die Fragen der Vertretung und Haftung im Steuerrecht, indem bei Personenvereinigungen die Haftung der Vorstände und Geschäftsführer für die Erfüllung der Steuerpflicht festgestellt wurde. Diese Ansätze, zu denen die 1. A. S. 145f. weitere fügte, sind jetzt in den §§ 83—100 AO. erheblich ausgebaut. Hier sei dazu (vgl. Kloß bei Marcuse „Das neue Reichssteuerrecht" S. 14 und 29, Ball „Einführung in das Steuerrecht" S. 69) kurz folgendes bemerkt. Zu unterscheiden sind die Fragen der Vertretung, der Rechtsnachfolge und Haftung.

a) Wegen der Vertretung gelten im allgemeinen die gleichen Vorschriften, wie nach dem BGB: Geschäftsunfähige und Geschäftsbeschränkte werden durch ihre gesetzlichen Vertreter auch dem Steuerfiskus gegenüber vertreten (§ 83 Abs. 1 AO.), juristische Personen durch ihre Organe, sonstige Personenvereinigungen und den juristischen Personen ähnliche Gebilde (vgl. zu § 1 B II 1 S. 143 f.) durch ihre Vorstände und Geschäftsführer und, wenn solche nicht vorhanden sind, durch die Mitglieder (§ 84, § 85 AO.). Wie nach BGB besteht die Möglichkeit, sich durch Bevollmächtigte vertreten zu lassen (§ 83 Abs. 2 AO.), wobei allerdings den Steuerbehörden stets das Recht zusteht, sich unmittelbar an den Vertretenen zu wenden und außerdem gewerbsmäßige oder zu geeignetem schriftlichen oder mündlichen Vortrag ungeeignete Bevollmächtigte zurückzuweisen (das gilt nicht für Rechtsanwälte und Gewerkschaftsekretäre § 88 AO.).

b) Zur Sicherung der Steueransprüche bei Wegfall einer Person sieht § 95 Abs. 3 AO. vor, daß die Erben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Schulden wie für Nachlaßverbindlichkeiten haften. Die Erben, ebenso wie Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer (§ 2018 BGB) haben

dafür zu sorgen, daß Mittel zur Bezahlung der Steuerschulden zurückbehalten und die Steuerschulden bezahlt werden. Auf Antrag des Finanzamts (Umsatzsteueramts) hat das Nachlaßgericht bei Zweifel über die Vertretungsbefugnis einen Pfleger mit der Befugnis eines Nachlaßpflegers zu bestellen. (§ 87 AO.) — Entsprechendes gilt bei der Auflösung einer juristischer Person (§ 87 AO.).

c) Sehr weitgehend sind die Vorschriften der AO. über die Haftung dritter Personen für die Steuerschulden und die steuerrechtlichen Hilfspflichten: Vertreter aller Art (gesetzliche wie gewillkürte) haften einmal persönlich für die Erfüllung der Hilfspflichten (Anzeige, Abgabe der Steuererklärung u. ä.), weiter aber auch für die Steuerschulden, wenn durch schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind (§ 90 AO.). Die Zwangsstrafen und Sicherungsgelder werden demnach gegen die Vertreter erkannt, § 84 Satz 2 sieht aber vor, daß hierfür und für die Kosten von Zwangsmitteln auch die Vertretenen haften. — Was für Vertreter gilt, findet auch auf Personen Anwendung, denen eine Vermögensverwaltung zusteht (Testamentsvollstrecker u. ä.; § 85 AO.). — Ähnlich der zu 1 bereits erwähnten Anzeigepflicht der Erwerber von Unternehmen besteht eine solche Pflicht auch für Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und Erbschaftsbesitzer (also nicht auch für Erben): wird die Pflicht nicht erfüllt, haften diese Personen. — Wichtig für das Steuersubjekt der Umsatzsteuer, den Unternehmer, ist ferner, daß er nach § 92 Abs. 2 AO. haftet, wenn Angestellte oder sonst im Dienst oder Lohn stehende Personen sowie Familien- und Haushaltungsangehörige bei Ausübung ihrer Obliegenheiten Steuern hinterziehen oder gefährden: das gilt nur dann nicht, wenn die Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung ohne Willen des Unternehmers oder einer zu seiner Vertretung nach außen befugten Person begangen ist und bei Auswahl und Beaufsichtigung die erforderliche Sorgfalt aufgewandt ist. — Die Haftung des Ehemannes, des Vaters usw. folgt bereits aus dem BGB. (§ 1385 Satz 1, § 1654 BGB.); nach § 303 AO. kann das Finanzamt (Umsatzsteueramt) gegen diese nach dem BGB. haftenden Personen das Zwangsverfahren anordnen.

IV. § 11 Abs. 2. Der Versteigerer als Steuersubjekt.

1. Bei § 1 Nr. 3 E (S. 209ff.) sind bereits sämtliche mit dem (dritten) Steuerobjekt der Versteigerung zusammenhängenden Fragen behandelt. Insbes. ist auch über den Versteigerer als Steuersubjekt und den Begriff des Versteigerers (a. a. O. V S. 212f.) gehandelt worden. Hervorgehoben sei nochmals die zweifache Verbindung des Versteigerers mit der Umsatzsteuerpflicht.

a) Soweit der Versteigerer aus dem Versteigern eine gewerbliche Tätigkeit macht, also nachhaltig Aufträge für Versteigerungen annimmt und ausführt, ist er für die darin liegende Leistung mit dem vereinnahmten Entgelt (der Versteigerungsgebühr) als Unternehmer i. S. des § 1 Nr. 1 [mit 1,5 v. H.] umsatzsteuerpflichtig. Insoweit hat er für jedes Kalenderjahr eine Steuererklärung über die Versteigerungsgebühren abzugeben, ohne Unkosten usw. kürzen zu können.

b) Im übrigen ist der Versteigerer steuerpflichtig für die in Form der Versteigerung durch seine Vermittlung ausgeführten Lieferungen, bei denen er selbst nicht als Lieferer gilt (oder doch nicht Lieferer zu sein braucht), ohne Rücksicht, ob ohne seine Vermittlungstätigkeit zwischen Lieferer und Abnehmer der Lieferer nach § 1 Nr. 1 steuerpflichtig sein würde oder nicht.

α) Der Grund dieser Vorschrift liegt in der leichten Erfaßbarkeit des Versteigerers gegenüber den unter Ausschluß der Öffentlichkeit und ohne unmittel-

bare behördliche Kontrolle sich abspielenden sonstigen Veräußerungen. Es sei bemerkt, daß auch in Rom. bei der in der Einl. 1. Kap. A II (S. 3) erwähnten Umsatzsteuer bei Auktionen nicht der Lieferer, sondern der Versteigerer steuerpflichtig war, weil bei ihm der Eingang der Steuer bequemer zu kontrollieren war (vgl. Mommsen in Hermes Bd. 12, 1877, S. 88f.).

β) Es handelt sich um eine echte Steuerpflicht, nicht etwa bloß um eine Haftung. Daraus folgt:

αα) Für die Steuerpflicht sind die subjektiven Eigenschaften des Auftraggebers ohne Einfluß: die Steuerpflicht tritt auch ein, wenn der Auftraggeber selbst nicht steuerpflichtig sein würde, sei es, daß er keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern Privatmann ist, sei es, daß er für gewisse Lieferungen innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit befreit ist (vgl. zu § 1 Nr. 3 E IV 2 S. 212, zu § 3 Nr. 1 B V, 4 S. 281). Nur wenn eine objektive Befreiung vorliegt, also die Lieferung als solche befreit ist, gilt das auch für die Lieferung in der Form der Versteigerung (so bei Versteigerung bevorrechtigter Waren im Freibezirk, beim ersten Umsatz nach der Einfuhr, vgl. zu § 2 Nr. 1 B X 7 a S. 238).

ββ) Der Auftraggeber selbst ist nicht steuerpflichtig. Er haftet nicht einmal für Steuern (was man als einen Fehler des Gesetzes bezeichnen kann). Kann also der Versteigerer nicht zahlen, so kommt ein Rückgriff auf den Auftraggeber nicht in Betracht, soweit er sich nicht etwa aus den Grundsätzen des bürgerlichen Rechtes über unerlaubte Handlung oder aus dem Anfechtungsgesetze ergibt: auch in diesen Fällen könnte die Haftung lediglich in den Formen des bürgerlichen Rechtes geltend gemacht werden. In Betracht kommen kann selbstverständlich eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nach den §§ 355ff. AO. (vgl. bes. § 359).

γγ) Der Versteigerer ist steuerpflichtig, auch wenn er den Versteigerungserlös nicht selbst vereinnahmt hat oder er den Versteigerungserlös dem Auftraggeber schon überlassen hat und dieser ihn nicht schadlos hält. Im allgemeinen wird der Versteigerungserlös beim Versteigerer durchlaufen, er wird seine Gebühr und die Steuer zurückbehalten und den Rest dem Auftraggeber auszahlen. Es kann aber auch so liegen, daß der Erwerber unmittelbar an den Auftraggeber zahlt, oder der Versteigerer kann die Zurückbehaltung der Steuer versäumen, sich verrechnen, rechtlich sich über die Höhe (ob luxussteuerpflichtig oder nicht) irren. Stets ist er dem Umsatzsteueramt gegenüber pflichtig. Selbstverständlich hat er ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Auftraggeber: das wird bereits aus seinem Rechtsverhältnis zu diesem folgen, § 11 Abs. 2 Satz 2 wiederholt es lediglich. Dabei handelt es sich aber um eine zivilrechtliche Vorschrift: der Versteigerer kann sich weder von der Steuerpflicht befreien mit dem Nachweis, daß ihm der Rückgriff nicht möglich ist, noch kann er die Hilfe des Umsatzsteueramtes zur Durchführung des Rückgriffs in Anspruch nehmen.

γ) Während der Versteigerer wegen seiner Einnahmen aus seiner Tätigkeit am Schlusse des Steuerabschnitts die Steuererklärung abgibt, hat er den Versteigerungserlös grundsätzlich nach jeder Versteigerung anzumelden, nur mit besonderer Erlaubnis des Umsatzsteueramtes kann er auch insoweit nach Steuerabschnitten versteuern (Näheres vgl. zu § 33 Abs. 3; AusfBest. § 156). Wegen der Buchführung vgl. §§ 92, 93 AusfBest.

2. Wegen des Verbots der offenen Überwälzung s. § 12, wegen der Vergütung der Luxussteuer in gewissen Fällen zu § 23 Abs. 1 Nr. 1.

3. Wegen des Mißbrauchs der Versteigerung zur Steuerumgehung vgl. zu § 1 Nr. 3 E VII 2 a Abs. 2 (S. 214). Erwähnt sei noch, daß nicht selten der Auftraggeber Gegenstände, sobald sich in der Versteigerung ein Bewerber zeigt, von der Versteigerung zurückzieht, um sie dann dem Bewerber außerhalb

der Versteigerung zu verkaufen: ist der Auftraggeber eine Privatperson, so fällt die Steuerpflicht weg, wenn es sich nicht um einen Luxusgegenstand i. S. des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (Edelmetallsachen, Kunstgegenstände, Teppiche, Klaviere, Automobile usw.) handelt; gegen diese Form der Steuerersparung läßt sich nichts einwenden, vor allem liegt kein Mißbrauch i. S. des § 5 AO. vor. Handelt es sich um Luxusgegenstände nach § 23 Abs. 1 Nr. 3, so liegt es an sich ebenso, es ist aber zu beachten, daß dann der Verkauf zwischen Auftraggeber und Bewerber luxussteuerpflichtig ist und eine Steuerhinterziehung gegeben ist, wenn die der Kontrolle zugängliche Versteigerungsform vermieden wird, um den schwer kontrollierbaren Privatverkauf unversteuert lassen zu können: der Versteigerer ist über die Fälle solcher aus der Versteigerung zurückgezogener Gegenstände und über ihre Eigentümer nach § 177 AO. auf Erfordern zur Auskunft verpflichtet, damit die Umsatzsteuerämter den Steuerfällen nachgehen können.

§ 12.

(1) **Bei Leistungen aus Verträgen, die nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen sind, ist der Steuerpflichtige nicht berechtigt, die Steuer dem Leistungsberechtigten neben dem Entgelte ganz oder teilweise gesondert in Rechnung zu stellen, es sei denn, daß als Entgelt für eine Leistung gesetzlich bemessene Gebühren angesetzt werden. Der Abnehmer aus einem Lieferungsvertrag ist nicht berechtigt, das ihm von seinem Lieferer in Rechnung gestellte Entgelt um die bei der Weiterveräußerung des Gegenstandes fällige Steuer zu kürzen.**

(2) **Auf eine Vereinbarung, die den vorstehenden Vorschriften entgegensteht, kann sich der Steuerpflichtige, im Falle des Abs. 1 Satz 2, der Abnehmer nicht berufen.**

Entw. eines Gesetzes, betr. Abwälzung der WUSt. Drucks. RT. 1917 Nr. 808. StenBer. 1917 S. 2951 f., 3297 f. — Ges. v. 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441). — Entw. 1918 § 9: Begr. 1918 S. 15 f., S. 38 zu § 9. — Ber. 1918 S. 42 (zu § 34,) 52 (§ 9a), 75. — Altes UStG. 1918 § 13. — Entw. 1919 § 13. — Begr. 1919 S. 41 f. — Ber. 1919 S. 13, S. 45, 50. — StenBer. 1919 S. 4085 D, 4088 D.

Inhalt.

I. Zu § 12 sind die folgenden **§§ 28 und 29 AusfBest.** zu vergleichen.

§ 28. § 12 des Gesetzes verbietet die offene Abwälzung der Umsatzsteuer. Will der Steuerpflichtige die Steuer auf den Abnehmer abwälzen, so muß er sie in das Entgelt für seine Lieferung oder sonstige Leistung einrechnen. Da die Umsatzsteuer von dem gesamten Entgelt

zu berechnen ist, von dem Entgelt also die eingerechnete Steuer nicht abgesetzt werden darf, so kann die Einrechnung der Steuer in das Entgelt, wenn sie restlos erfolgen soll, nicht lediglich durch Zuschläge zu den Grundpreisen in Höhe der Steuersätze (1,5, 5, 10, 15 v. H.) erfolgen, es bedarf vielmehr eines Zuschlags, der sich auf Grund der Formel: Grundpreis mal 100 geteilt durch 100 weniger p berechnet; dabei bedeutet p den Hundertsatz der Steuer.[1] *Der zur Abwälzung erforderliche Preisaufschlag beträgt nach dieser Formel für die Steuersätze von*

1,5 v. H.	*1,523 v. H.,*
5 „	*5,263 „*
10 „	*11,111 „*
15 „	*17,647 „*

§ 29. Die Steuer neben dem Entgelt getrennt in Rechnung zu setzen ist nur zulässig:

1. *im Falle der Übergangsvorschrift des § 46 Abs. 5 des Gesetzes;*
2. *wenn der Steuerpflichtige eine Privatperson ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 und § 25 Abs. 2 des Gesetzes);*
3. *wenn als Entgelt für eine Leistung gesetzlich bemessene Gebühren anzusetzen sind (§ 12 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes). In Betracht kommen die Gebühren für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte, die Taxen für approbierte Ärzte und Zahnärzte sowie für Apotheken, soweit diese Arzneien nach der deutschen Arzneitaxe abgeben, die Gebühren für Bezirkshebammen, für Bezirksschornsteinfeger u. dgl., soweit diese Steuerpflichtigen die in den Gesetzen vorgesehenen Sätze anwenden. Höchstpreise sind nicht als gesetzlich bemessene Gebühren anzusehen. Ebenso berechtigen Markenpreise, d. h. Preise, die für bestimmte Gegenstände durch Vereinbarung zwischen Hersteller oder Großhändler und Kleinhändler festgesetzt sind, den Kleinhändler nicht, die Umsatzsteuer getrennt in Rechnung zu stellen.*

II. Entstehungsgeschichte.

Bei der Beratung des WUStG. 1916 war man sich über die Wirkung der Steuer kaum ganz klar und übersah wohl meist ganz, daß die Steuer für den steuerpflichtigen Gewerbetreibenden die Eigenschaft der Spezialspese haben werde, die er also auf den Käufer überwälzen würde. Für diese Überwälzung gab es, da im Gesetz nichts darüber gesagt war, zwei Wege, entweder die Einkalkulierung in den Preis oder die Einstellung in die Rechnung, wie etwa eine Verpackungsauslage oder ähnliches. Im allgemeinen wurde der zweite Weg gewählt: ließ er doch den Preis als solchen auf seiner bisherigen Höhe. Die Folge dieser offenen Überwälzung war ein Überwälzungskampf um diese offen in Erscheinung tretende Spese, es ergab sich ein unerfreuliches Hin- und Herschieben der Steuer. Die Abnehmer lehnten es ab, sie zu übernehmen: mit Recht, wie der Vertreter des RSchA. im RT. auf eine Anfrage (StenB. 1917, S. 965) erklärte, da der Abnehmer nur zu zahlen hatte, wie er nach seinem Vertrage oder nach dem bürgerlichen Recht verpflichtet war und nirgends sich ein Anspruch des Lieferers auf Ersatz des steuerrechtlich auf ihm lastenden Betrages herleiten ließ. Entscheidend ist aber in jedem Überwälzungskampf nicht die Rechtslage, sondern die wirtschaftliche Macht: die Lieferer waren meist als Industrielle oder Großhändler stärker als ihre Abnehmer, insbes. die Kleinhändler, und er-

[1] *Die Zuschläge ergeben sich auch aus der Formel: 100 mal p geteilt durch 100 weniger p.*

zwangen die Übernahme der rechtlich von ihnen geschuldeten Steuer. Vielfach gingen sie weiter: der Großhändler z. B. stellte nicht bloß die von ihm geschuldete Steuer in Rechnung, sondern auch die Steuer, die ihm der Fabrikant bei der Lieferung an ihn in Rechnung gestellt hatte. Es kamen aber auch Fälle vor, in denen der Abnehmer stärker war (etwa als Großhändlerorganisation, oder auch Kleinhändler von der wirtschaftlichen Macht der Waren- und Kaufhäuser): sie verweigerten nicht nur die Übernahme der auf die Lieferung an sie ruhenden Steuer, sondern erzwangen auch z. T. eine Rückwälzung, d. h. die Übernahme der später von ihnen beim weiteren Verkauf geschuldeten Steuer durch ihre Lieferer. Das Unerfreuliche dieses Kampfes führte zu zahlreichen Eingaben (insbes. des Zentralverbandes des deutschen Großhandels: der Großhändler hatte zwischen überwälzenden Fabrikanten und rückwälzendem Kleinhändler eine besonders gefährdete Stellung) und zu einer Resolution des RT. auf Vorlage eines die Abwälzung verbietenden Gesetzes (s. Antrag Keinath, Drucks. 1917 Nr. 695, StenBer. 1917 S. 2951, 2957, 2958 C) und schließlich zu dem Gesetze, betr. Abwälzung der WUSt., v. 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441; Entw. Drucks. 1917 Nr. 808, 1., 2. und 3. Lesung StenBer. 1919 S. 3297). Bei der Annahme dieses Gesetzes dürfte vielfach noch die Anschauung mitgesprochen haben, die Steuer müsse vom Lieferer (Gewerbetreibenden) getragen werden, eine Überwälzung auf den Abnehmer sei überhaupt unzulässig. Daß aber gerade die Überwälzung das Grundprinzip der Umsatzsteuer sei, mußte klar hervortreten, als der Steuersatz von 0,1 auf 0,5 v. H. erhöht wurde und damit eine Kürzung des Unternehmergewinnes um diesen Betrag zu einer wirtschaftlichen Unmöglichkeit wurde. In der Erkenntnis der Notwendigkeit dieser Überwälzung ließ der Entw. 1918 (vgl. Begr. S. 11 und S. 38) das Abwälzungsverbot ganz fallen und wollte es dem Wirtschaftsleben überlassen, ob die Überwälzung durch Einkalkulierung (also verdeckt) oder durch Inrechnungstellung (also offen) erfolge. Dabei spielte auch die Erwägung mit, daß bei dem Zwang einer verdeckten Überwälzung ein Anreiz für den Unternehmer gegeben sein könnte, statt des rechnungsmäßigen Betrages der Steuer um einen erheblich höheren Betrag die Preise anziehen zu lassen (vgl. die Ausführungen des württembergischen Bevollmächtigten zum BR. Ber. 1918 S. 52). Bei der Beratung im RT. (Ber. 1918 S. 42) entschloß man sich aber, das Verbot der offenen Abwälzung wieder aufzunehmen. Dabei blieb es auch im Entw. 1919: über die bei dessen Beratung eingefügte Ausnahme und deren Vorgeschichte vgl. zu VI 3, S. 396.

III. Die **volkswirtschaftliche Bedeutung** der Vorschrift ergibt sich bereits aus der Entstehungsgeschichte (II). Festzuhalten ist vor allem, daß § 12 nicht die Überwälzung verbieten will: die Überwälzung ist vielmehr gerade bei der Umsatzsteuer, besonders bei den hohen Sätzen des neuen UStG., die Voraussetzung der Steuer und charakterisiert sie als Verbrauchssteuer (vgl. darüber Einl. 2. Kap. S. 32 ff.). Das Gesetz selbst geht hiervon als etwas Feststehendem aus: das zeigen klar die Vorschriften, in denen der Erwerber, also derjenige, der rechtlich nicht steuerpflichtig ist, mit Rücksicht auf die ihn durch die Überwälzung treffende Belastung einen Vergütungsanspruch hat (§§ 4, 19, 20, 24), und die Übergangsvorschriften des § 46 (bes. Abs. 5). Daher ist die bei den Beratungen gebräuchliche Bezeichnung der Vorschrift als Abwälzungsverbot, die sogar in die Überschrift des Gesetzes v. 30. Mai 1917 (RGBl. S. 441) übergegangen war, falsch; falsch in doppelter Beziehung: 1. wegen des Ausdrucks „Abwälzung", mit dem man in der Finanzwissenschaft nicht die Abbürdung auf den Geschäftsgegner bezeichnet, wo man von „Überwälzung" spricht, sondern den Vorgang, daß die Steuer durch technische Verbesserungen u. ä. eingespart wird und überhaupt auf die Preise ohne Wirkung bleibt, und 2. weil die unrich-

tige Auffassung hervorgerufen werden kann, daß die Überwälzung überhaupt „verboten" sei — was freilich eine gesetzgeberische Unmöglichkeit bedeuten würde. Verboten ist lediglich die offene Überwälzung, die dadurch stattfindet, daß die Rechnung oder auch das Preisangebot neben dem Preis die Umsatzsteuer aufführt.

Die Gründe für dieses Verbot lassen sich, im Anschluß an die Begr. 1919 S. 41f., wie folgt zusammenfassen: 1. Über die Überwälzung entscheidet an sich der wirtschaftliche Kampf, dessen Ausgang, wenn die Unternehmer nicht schwer geschädigt sein sollen, die Überwälzung sein muß. Dieser Ausgang wird erschwert, wenn die Steuer als solche hervortritt und damit die Machtprobe, ob sie neben dem Preis den Abnehmer belasten soll oder nicht, unmittelbar herausgefordert wird. Bei Preiserhöhungen, die ja auch aus anderen Ursachen eintreten können, tritt die Steuer als solche mehr zurück. Reibungen werden vermieden. 2. Die Einstellung in die Rechnung kann nur eine halbe Maßnahme sein: die Ware trägt ja nicht bloß die Steuer beim Umsatz vom Lieferer zum Abnehmer, sie bringt, wenn sie oder ihre Rohstoffe und Bestandteile zum Lieferer kommen, schon Steuern mit. Man müßte also auch diese getrennt in Rechnung stellen, wenn Steuer und Preis getrennt gehalten werden sollen. 3. Das ununterbrochene Hervortreten der Steuer im Verkehrsleben ist unerfreulich. Es kann, vor allem, wenn die Steuer bei notwendigen Bedarfsartikeln (Brot!) dem letzten Käufer, dem Verbraucher, gegenüber hervortritt, unmittelbar zu Reibungen Anlaß geben und die Durchführung der Steuer gefährden. Ein Hauptvorteil der indirekten Steuer, daß sie nicht unmittelbar empfunden wird, würde ausgeschieden werden. 4. Die gesondert in Rechnung gestellte Steuer wirkt besonders abschreckend bei Luxusgegenständen, vor allem auch ausländischen Kunden gegenüber. 5. Die gesonderte Einstellung in die Rechnung führt zu der rechtlichen Schwierigkeit, daß der Steuermaßstab unklar wird: da zum Entgelt alles gehört, was der Abnehmer zu zahlen hat, um die Ware zu erhalten, muß die in Rechnung gestellte Steuer mit in die Besteuerung einbezogen werden, daraus ergibt sich aber, daß die in der Rechnung etwa vorgenommenen Aufschläge von 1,5 oder 15 v. H. zur Überwälzung nicht ausreichen.

Diesen überwiegenden Vorteilen stehen gewisse Nachteile gegenüber: 1. Die Möglichkeit, daß bei (verdeckter) Überwälzung durch Preiskalkulation die Steuer zu Preistreibereien benutzt wird. Es ist richtig, daß eine neu eingeführte Steuer diese Wirkung meist hat. Dabei handelt es sich aber lediglich um eine Übergangserscheinung. Die eingebürgerte Steuer wird zur Spese. Sobald die Marktlage und die Konkurrenz knappe Preiskalkulation nötig machen, wird niemand eine Spese über ihre tatsächliche Höhe einsetzen können. 2. Die Überwälzung durch Preiserhöhung ist bei Höchstpreisen unmöglich. Das ist zutreffend, doch würde eine offene Überwälzung ebenso unzulässig sein, denn der Höchstpreis darf auch nicht durch besondere in Rechnung gestellte Beträge überschritten werden. Höchstpreise sind nicht anders zu behandeln wie Preise sonstiger Art, d. h. sie sind zu erhöhen, wenn sie nicht ausreichen, die Spesen zu decken. Der Unterschied ist nur, daß die Erhöhung statt vom Lieferer von der die Höchstpreise bestimmenden Stelle auszugehen hat: darauf, daß bei den Höchstpreisen auf die Umsatzsteuer, bei dem neuen UStG. 1919 auf die höheren Sätze Rücksicht zu nehmen sei, ist, dem bei der Beratung abgegebenen Versprechen entsprechend, vom RFM. wiederholt bei den für die Höchstpreisfestsetzungen zuständigen Behörden hingewiesen worden: die Höchstpreise sind auch entsprechend kalkuliert worden. Entsprechendes gilt da, wo Preisbindungen anderer Art vorliegen, so durch die vertraglichen Preisvorschriften der Fabrikanten bei sog. Markenartikeln. Den Sonderfall der Bindung an Preise durch vor dem Inkraft-

treten des Gesetzes liegende Verträge behandelt § 46 Abs. 5, indem hier eine Durchlöcherung des Grundsatzes der verdeckten Überwälzung zugestanden ist. Über die weitere Durchlöcherung bei Gebühren vgl. unter VI 3 S. 396). 3. Die Durchführung des Grundsatzes führt zu gewissen Schwierigkeiten bei der Versteigerung, indem der Auftraggeber, der nicht selten notleidend ist, die Umsatzsteuer bei Angabe eines Preislimits nicht immer berücksichtigt und die Kürzung des erzielten Preises, besonders bei 15 v. H. Luxussteuer, hart empfindet: hier werden die allmähliche Vertrautheit des Publikums mit dem Gesetz und die belehrenden Hinweise der Versteigerer helfen. 4. Bei der Luxussteuer mag man bedauern, daß nicht durch die getrennte Berechnung der Steuer auf das Publikum eine erzieherische Wirkung dadurch ausgeübt wird, daß es vor Luxuskäufen gleichsam nochmals vor Abschluß des Vertrages gewarnt wird. Aber — ganz abgesehen von der Skepsis, die gegenüber volkserzieherischen Tendenzen einer Steuer geboten erscheint, — gerade diese Warnung könnte, wenn sie wirksam wäre, bestimmten Industrien ganz außerordentlich schaden und würde ja — immer die Wirkung vorausgesetzt — die Steuer selbst ertraglos machen.

IV. Die **verdeckte Überwälzung** ist durch § 12 nicht verboten, sie ist vielmehr Voraussetzung der Umsatzsteuer als einer Verbrauchssteuer.

Die verdeckte Überwälzung erfolgt durch Einsetzung der Steuer als Spese in die Preiskalkulation. Dabei genügt selbstverständlich nicht, wenn die Überwälzung restlos gelingen soll, ein Zuschlag von 1,5 oder 15 v. H. (oder bei § 25: 10 v. H., § 27 Abs. 2: 5 v. H.) zur Schlußsumme, die sich bei der Kalkulation ergibt. Beträgt diese Schlußsumme z. B. 100 M. und würde der kalkulierende Unternehmer nun den Verkaufspreis eines Luxusgegenstandes um 15 v. H. höher, mit 115 M., einsetzen, so würde er, da die von ihm beim Verkauf geschuldete Steuer 15 v. H. von 115 M., also 17,25 M. beträgt, 2,25 M. auf sich nehmen müssen: diese 2,25 M. könnten bei knapper Kalkulation sehr wohl seinen Gewinn darstellen, er würde also geschädigt sein. Weil die Steuer ein Teil des Preises sein soll und damit wieder selbst von der Steuer erfaßt wird, bedarf es der Ermittlung des Prozentsatzes, bei dem sich bei entsprechendem Preisaufschlag die Gleichheit von Preisaufschlag und Steuerbetrag ergibt. Die Ermittlung erfolgt durch die Formel $\frac{G \cdot 100}{100 - p}$ oder, was auf dasselbe hinausläuft, die Formel $\frac{100 \cdot p}{100 - p}$: dabei ist G der Grundpreis, d. h. die bei der Kalkulation ohne die Steuer gewonnene Schlußsumme, p der Steuersatz (1,5, 15 v. H. usw.). Die Zuschlagsprozente, die danach in die Preiskalkulation einzusetzen sind, regeln sich aus dem (zu I abgedruckten) § 28 AusfBest. (Vgl. auch RFM. v. 8. März 1920 RStBl. S. 210; dort ist auch die Prozenthöhe für die Steuer von 0,5 v. H., die nach § 46 noch wesentlich sein kann, mitgeteilt: 0,5025 v. H.)

Die Zahlen beziehen sich auf eine rein schematische Überwälzung der Steuer. Sie sind selbstverständlich in keiner Weise für den Unternehmer bindend, weder der Steuerbehörde gegenüber, noch kann der Abnehmer etwa verlangen, daß über sie nicht hinausgegangen würde (abgesehen von dem Fall des § 46 Abs. 5, s. d.). Insbes. wird der Unternehmer, wenn er dem Abnehmer Rabatt gibt — also besonders der Fabrikant dem Großhändler gegenüber —, zu erwägen haben, ob er den Aufschlag am Preise vor dem Rabattabzug berechnet, wodurch der Rabatt, wenn er in einem festen Prozentsatz besteht, naturgemäß steigt, und die Ware weiter verteuert wird, oder ob er den Aufschlag auf den Preis nach dem Rabattabzug hinzusetzt: möglich ist natürlich auch den ersten Weg zu gehen, also den Rabattprozentsatz entsprechend herabzudrücken. In Betracht kommen wird auch, die Steuer überhaupt nicht als Spezialspese zu behandeln, sondern als Generalspese, d. h. von ihrer mutmaßlichen Gesamthöhe für den ganzen

Umsatz des Geschäfts auszugehen und sie nun nach verschiedenartigen Sätzen auf die Waren zu verteilen, so z. B. indem Massenartikel niedrig und Spezialartikel höher belastet werden (sog. „soziale" Kalkulation, wie sie z. B. bei Warenhäusern z. T. angewandt wird — auch das Gegenteil ist freilich denkbar).

Über die Schwierigkeit der Kalkulation bei dem nicht feststehenden Steuersatz der Anzeigensteuer für Zeitungen und Zeitschriften vgl. zu § 27 und Einl. 2. Kap. B II c S. 53 (Staffelungsfrage).

V. Das Verbot der offenen Überwälzung.

1. § 12 enthält **zwei Verbote** (Satz 1 und Satz 2).

a) Die offene Überwälzung vom Leistungsverpflichteten (Lieferer) auf den Leistungsberechtigten (Abnehmer) ist verboten, d. h. die Steuer darf nicht neben dem Preis ganz oder teilweise als besonderer Posten erscheinen. Die Vorschrift spricht mit Rücksicht auf die Besteuerung der Vereinnahmungen von „in Rechnung stellen". Das gleiche wird aber, dem Sinne und der Entstehungsgeschichte gemäß, auch von der Aufführung der Steuer im Preisangebot, im Katalog, in der Preisliste gelten müssen. Gleichgültig ist auch, ob die gesonderte Anforderung in der schriftlichen Rechnung oder — z. B. im Ladengeschäft — mündlich geschieht.

b) Die Rückwälzung ist verboten, d. h. der Leistungsberechtigte (Abnehmer) darf nicht die Steuer, die er seinerseits bei Weitergabe der Leistung (Weiterverkauf) zu zahlen hat, seinem Vormann von dessen Entgelt kürzen. Die Vorschrift ist übrigens im Gegensatz zu der zu a in § 12 Abs. 1 Satz 1 so formuliert, als ob sie sich nur auf Lieferungen bezöge: offenbar weil nur da eine Aufeinanderfolge von Umsätzen möglich sei. Das ist nicht ganz zutreffend: es kann z. B. ein Agent einen Unteragenten nehmen, der Agent könnte von dem Entgelt, das der Unteragent von ihm erhält, die Steuer kürzen, die auf der Leistung des Agenten an den Auftraggeber lastet; auch das muß aus der Gleichheit der Gründe heraus beanstandet werden. [Einen „Schönheitsfehler" enthält § 12 Abs. 1 Satz 2 am Schluß, wo von der „fälligen" Steuer gesprochen wird: die Steuer wird nicht mit der Weiterveräußerung „fällig", es entsteht die Steuerschuld mit der Vereinnahmung des Entgelts, im Falle des § 9 mit der Leistung, „fällig" wird sie erst zwei Wochen nach der Veranlagung.]

2. Die Folgen der verbotswidrigen Überwälzung.

a) Stellt der Leistungsverpflichtete dem Leistungsberechtigten neben dem vereinbarten Preis die Steuer in Rechnung, so kann dieser einfach ablehnen; wenn er zahlt, kommt es darauf an, ob er damit sich einverstanden erklären wollte, oder ob er unter Protest zahlt oder aus Versehen zahlte. Je nachdem wird er nach den Regeln des bürgerlichen Rechts ein Rückforderungsrecht haben.

b) Haben die beiden Beteiligten die getrennte Einstellung in die Rechnung vereinbart, so ist diese Vereinbarung nach § 12 Abs. 2 zwar nicht ohne weiteres nichtig, aber der Leistungsverpflichtete kann sich auf sie nicht berufen, d. h. der Leistungsberechtigte kann trotz der Vereinbarung die Zahlung ablehnen und trotzdem Erfüllung fordern. Da die Vereinbarung aber nicht nichtig ist, so kann eine trotzdem geleistete Zahlung nicht unter Berufung auf § 12 zurückgefordert werden. Auch kann sich ein Dritter, z. B. der Kommittent, wenn der Einkaufskommissionär die gesondert in Rechnung gestellte Steuer vereinbarungsgemäß gezahlt hat, nicht darauf berufen, der in Rechnung gestellte Betrag hätte nicht gezahlt werden dürfen.

c) Ist verbotswidrig in Rechnung gestellt worden, so ist der Betrag ein Teil des Entgelts. Er ist ebenso zu behandeln, wie eine getrennt in der Rechnung aufgeführte Auslage und stellt sich nicht etwa als durchlaufender Posten dar. Es ist also auch dann Steuer von der Steuer zu entrichten (vgl. zu § 8 B II 4 b γ S. 359.

d) Fraglich kann sein, ob die offene Überwälzung strafbar ist. Das Gesetz v. 30. Mai 1917 (s. II) sah keine Bestrafung vor. Nach der jetzigen Rechtslage kommt es darauf an, ob nur Rechtsverhältnisse zwischen zwei Vertragsgegnern geregelt werden sollten, § 12 also lediglich zivilrechtlichen Inhalt hat, oder ob ein öffentlich-rechtliches Verbot aufgestellt werden sollte. Die zu II und III erörterten wirtschaftlichen Gründe zeigen, daß um der Gesamtwirtschaft willen die Steuer aus den Rechnungen ausscheiden sollte. Die Vorschrift dient ferner auch der Steuerermittlung, denn die offene Überwälzung erschwert die Feststellung des der Steuer unterliegenden Entgelts. Das Verbot steht daher unter dem Strafschutz des § 377 AO. (Ordnungsstrafe von 5—500 M.; vgl. unten zu § 43). Es wird auch möglich sein, die Beseitigung eines Kaufangebots mit getrennter Angabe der Steuer (z. B. die Aufschrift auf einer Zeitung, Abonnement 10 M. + 10 v. H. Steuer) durch Zwangsmittel nach § 202 AO. durchzuführen.

VI. Die Ausnahmen vom Verbot der offenen Überwälzung (vgl. den zu I abgedruckten § 29 AusfBest.).

1. § 12 gilt nur für Verträge nach dem Inkrafttreten des UStG. Für die Übergangszeit enthält § 46 Abs. 5 eine Durchbrechung des Verbots; vgl. dazu dort.

2. § 39 Abs. 6 bestimmt, daß § 12 keine Anwendung auf die Fälle findet, in denen Privatpersonen als solche steuerpflichtig sind, d. h. im Falle des Verkaufes bestimmter Luxusgegenstände durch Privatpersonen (§ 23 Abs. 1 Nr. 3) und im Falle der Zimmerabvermietung oder Anzeigenübernahme durch Privatpersonen (§ 25 Abs. 2): hier wird die Steuer von dem Preise berechnet und gesondert, meist durch Verstempelung, entrichtet. § 39 Abs. 6 will vermeiden, daß die Durchführung durch schwierige Berechnung erschwert wird, wie etwa, wenn man die vom Käufer übernommene Steuer als Teil des Entgelts diesem hinzuschlagen und dann die Steuer ermitteln wollte; es ist ohne weiteres klar, daß man Privatpersonen die Anwendung der zu IV gegebenen Formeln nicht wohl zumuten kann. Es fragt sich, ob das gleiche auch bei dem Verkauf von Kunstgegenständen usw. ins Ausland (§ 23 Abs. 1 Nr. 5) gilt; mangels besonderer Vorschrift wird das zu verneinen sein: hier ist ja auch der Zweck der Steuer ein besonderer. Ebensowenig gilt eine Ausnahme für Versteigerungen, selbst wenn der Auftraggeber ein Privatmann ist. Bei der Einfuhr von Luxusgegenständen (§ 17 Nr. 3, § 21 Abs. 1 Nr. 4) scheidet die Frage aus, weil ja nicht der Lieferer, sondern der Abnehmer für das zu zahlende Entgelt luxussteuerpflichtig ist.

3. Die wichtigste Ausnahme enthält § 12 selbst im Abs. 1 Satz 1 am Schluß für den Fall, daß als Entgelt für eine Leistung **gesetzlich bemessene Gebühren** angesetzt werden.

a) Entstehungsgeschichte. Die Vorschrift ist im Ausschuß (Ber. S. 13, 45, 50) eingefügt worden, als die subjektive Steuerpflicht auf die Angehörigen der freien Berufe ausgedehnt wurde (vgl. dazu Einl. 1. Kap. B IV 6, S. 21, und zu § 1 Nr. 1 B I, 2 S. 139 und V 2 e S. 174ff.). Im Mittelpunkt der Erörterung standen dabei die Rechtsanwälte, deren Entgelt ja in erster Linie in gesetzlich geordneten Gebühren besteht. Diese Gebühr ersetzt die freie Preiskalkulation, ist auch nicht (wie z. B. im Höchstpreis) auf eine bestimmte Marktlage fest eingestellt, sondern soll das Entgelt auf eine gewisse längere Dauer genau abgrenzen. Damit wird die Überwälzung unmöglich und die Steuer würde wie eine Einkommensteuer (richtiger eine Ertragssteuer, jedenfalls wie eine direkte Steuer) wirken. Man kann Zweifel haben, ob deshalb die Ausnahme gerechtfertigt ist, die, wie der Regierungsvertreter (Ber. S. 43) ausführte, das Prinzip des § 12, eines der Grundprinzipien der Umsatzsteuer durchbricht: man hätte auch den Weg gehen können, die Gebühren selbst entsprechend zu

überprüfen, zumal die Gebührenordnung für Rechtsanwälte gerade in den Sätzen abgeändert wurde.

b) Die Ausnahme setzt voraus:

α) Gebühren, die gesetzlich bemessen sind.

αα) Der Begriff der Gebühr ist offenbar nicht in dem Sinne des Finanzrechts gebraucht, wo ein von einer öffentlichen Körperschaft (Staat, Gemeinde) dem einzelnen geleisteter Dienst Voraussetzung für die einseitige öffentliche Festsetzung des Entgelts ist (vgl. bes. W. Moll „Über Gebühren" 1916 S. 10ff.): der Begriff würde nicht auf die Rechtsanwälte passen. Verwendbar ist aus dieser Begriffsumgrenzung nur die Voraussetzung der einseitigen öffentlichen Festsetzung. Ein Zusammenhang mit öffentlichen Einrichtungen wird aber zu fordern sein. Unter teilweiser Verwendung der Darlegungen des Frhr. v. Myrbach FinArch. 43. Jahrg. (1917) Bd. I S. 1f. wird man unter Gebühren i. S. des § 12 zu verstehen haben: einseitig von der öffentlichen Gewalt festgesetzte feste Vergütungen für Leistungen, die ihrem Wesen nach dem freien bürgerlichen Verkehr entzogen sind. Es scheiden damit vor allem die Höchstpreise aus: sie sind zwar von der öffentlichen Gewalt festgesetzt, aber sie sind einmal nicht fest, d. h. sie gelten nicht ohne weiteres mangels Vereinbarung (es gilt dann vielmehr der vielleicht niedrigere Marktpreis), sie sind weiter vor allem nicht für Leistungen geschuldet, die dem freien bürgerlichen Verkehr entzogen sind, es bedarf keiner besonderen Zulassung, um die Lieferungen, für die Höchstpreise festgesetzt sind, auszuführen. (So auch RFM. v. 9. Febr. 1920, RStBl. S. 193). Auch Preise staatlicher Monopolverwaltungen oder sonstiger öffentlicher Betriebe scheiden aus.

ββ) Die Bemessung (Festsetzung) der Gebühren muß gesetzlich erfolgt sein. Gesetz ist jede Rechtsnorm, also auch eine Rechtsverordnung, zu deren Erlaß etwa der Reichsrat, ein Minister, früher der König oder der Kaiser oder eine andere Instanz berechtigt ist. Auch Polizeiverordnungen und Ortssatzungen gehören hierher. Damit scheiden alle privatrechtlichen Festsetzungen durch Vereinbarungen, mögen sie auch wirtschaftlich als Zwang wirken, aus, so die Markenpreise (s. o.).

β) Der Leistungsverpflichtete muß sie als Entgelt auch tatsächlich angesetzt haben. Hat er — berechtigt oder unberechtigt — statt der Gebühr einen anderen Betrag gefordert, so scheidet die Ausnahme aus und die Regel des § 12, das Verbot der offenen Überwälzung, gilt.

c) Ist die Ausnahme gegeben, so entfällt damit auch die Regel, daß die Steuer zum Entgelt gehört und wieder von ihr Steuer zu zahlen ist. Denn damit würde die Durchführung ganz außerordentlich erschwert werden, die Ausnahme muß für sich betrachtet werden, ähnlich wie der Fall des § 39 (vgl. zu VI 2 S. 396 im Ergebnis ebenso Wassertrüdinger JurW. Bd. 49, 1920, S. 547).

d) Nach diesen Grundsätzen wird in folgenden Fällen die Ausnahme des § 12 Abs. 1 Satz 1 in Betracht kommen:

α) Bei Rechtsanwälten. Die Ausnahme greift nur ein, wenn sie sich an die Gebührenordnungen halten, also nicht, wenn sie das Entgelt frei vereinbaren, auch nicht, wenn sie zu den Gebühren sog. Teuerungszuschläge aufschlagen. Als Gebühren gelten dabei nicht bloß die festen und die Gradationsgebühren, sondern auch die Rahmengebühren, wie sie für das Verfahren vor den Versicherungsbehörden und den Militärversorgungsgerichten und teilweise nach Landesgebührenordnungen zulässig sind (so auch Wassertrüdinger a. a. O.). Zu den Gebühren gehören auch die Pauschsätze (vgl. darüber zu § 8 B II 5, S. 360). Aus dem Zwecke der Vorschrift, nämlich der Ermög-

lichung der Überwälzung, ist zu folgern, daß die Umsatzsteuer stets neben den Gebühren als geschuldet anzusehen ist, soweit nicht ausdrücklich das Gegenteil feststeht. Daraus ergibt sich: 1. Die unterlegene Partei hat nicht bloß die Gebühren, sondern auch die getrennt in Rechnung gestellte (und richtig berechnete) Umsatzsteuer zu erstatten. Es kann nicht entscheidend sein, daß § 91 ZPO. nur von Gebühr spricht, die Umsatzsteuer muß als eine den Sätzen der Gebührenordnungen, ähnlich wie das Pauschquantum oder sonstiger Auslagenersatz, hinzutretende Nebenleistung angesehen werden (so OLG. Hamburg v. 7. und 12. April 1920 JurW. Bd. 49 1920 S. 450, vgl. auch S. 455, 456). Marcuse JurW. Bd. 49 1920 S. 455 folgert m. E. mit Recht weiter, daß der Gerichtsschreiber die Steuer neben der Gebühr festzusetzen hat und daß der Gerichtsvollzieher den für den Zahlungsvollstreckungsauftrag sich ergebenden Steuerbetrag mit einzuziehen hat. 2. Danach ist es irrig, wenn OLG. Rostock v. 2. Febr. 1920 (JurW. Bd. 49 1920 S. 569, vgl. dazu die Fußnote von Kaufmann) dem Offizialverteidiger die Erstattung der Umsatzsteuer durch den Staat vorenthalten will: es ist falsch, sich darauf zu berufen, daß § 12 nur von Verträgen handele, die Heranziehung des § 1 Nr. 1 Satz 3 am Schluß zeigt, daß Zwangsleistungen nicht anders behandelt werden können; im übrigen folgt aus § 150 StrPO. daß der Offizialverteidiger nicht anders stehen soll, als der Wahlverteidiger. 3. Wenn der Anwalt sich ein besonderes Honorar ausbedingt, so hat die unterlegene Partei nach § 503 StrPO. und § 91 ZPO. nur die Gebühr zu tragen. M. E. kann aber daraus, daß bei dem besonderen Honorar die Umsatzsteuer nicht getrennt in Rechnung gestellt werden darf, nicht gefolgert werden, daß sie auch nicht neben der Gebühr der unterlegenen Partei zur Last gelegt werden könnte. Denn erstattet werden soll der Betrag, der bei zweckentsprechendem Vorgehen hätte aufgewendet werden müssen, und dazu gehört auch die Umsatzsteuer (vgl. hierzu auch KG. vom 4. Okt. 1920 DJZ. Bd. 25, 1920, S. 917, wo das Recht des Sachverständigen, sich die Umsatzsteuer ersetzen zu lassen, anerkannt wird).

Wegen der Übergangszeit s. zu § 46.

Im übrigen vgl. wegen der Umsatzsteuerpflicht der Rechtsanwälte oben zu § 1 Nr. 1 B V 2 e S. 176; wegen der Frage der Vorschüsse zu § 8 C IV 3, S. 375, ; der Frage der Pauschsätze zu § 8 B II 5 S. 360; wegen der durchlaufenden Posten zu § 8 B II 6. S. 361. Wegen der Schätzung des Umsatzes vgl. zu §§ 107 f. AusfBest.

β) Bei Notaren gelten die gleichen Grundsätze wie zu α. Dabei ist zu beachten, daß die Notare mit einem sehr großen Teile ihrer Tätigkeit, nämlich soweit es sich um eine amtliche Tätigkeit handelt, nicht umsatzsteuerpflichtig sind (vgl. § 109 AusfBest., Bek. des bayer. JustMin. v. 21. Sept. 1920 bayer. Just.-MinBl. S. 21 und oben zu § 1 B V 2 g εε S. 185).

γ) Auch für Patentanwälte gelten dieselben Grundsätze, vgl. auch zu § 112 AusfBest.

δ) Soweit Gerichtsvollzieher umsatzsteuerpflichtig sind (bei freiwilligen Versteigerungen) und dafür Gebühren erhalten, gilt ebenfalls das gleiche (vgl. zu § 1 B V 2 g εε S. 185).

ε) Bei Ärzten und Zahnärzten bestehen an sich keine Gebühren. Das Honorar ist freier Vereinbarung überlassen, die getrennte Anrechnung der Umsatzsteuer ist daher verboten. Nur dann kommen Gebühren in Betracht, wenn eine Vereinbarung über die Höhe des Honorars fehlt und über die Höhe Streit entsteht. Die für solche Fälle nach § 80 Abs. 2 GewO. festgesetzten Taxen sind als Gebühren i. S. des § 12 anzusehen, denn sie bilden im Streitfalle eine feste Umgrenzung der Bezahlung, d. h. es tritt nicht Ermittlung einer angemessenen

Bezahlung ein, sondern die Taxen gelten ohne weiteres. Die Festsetzung der Taxen ist aber mit Rücksicht darauf erfolgt, daß der Arzt durch die Approbation eine im öffentlichen Interesse geschaffene Sonderstellung einnimmt.

ζ) **Apotheker** sind an sich vom Standpunkt des UStG. wie jeder andere Lieferer von Waren zu behandeln. Weder das WUStG. noch das alte UStG. 1918 gab ihnen eine Sonderstellung. § 29 Nr. 3 AusfBest. und schon vorher RFM. v. 8. März 1920 III U 280, RStBl. S. 214 spricht ihnen aber das Recht der offenen Überwälzung insoweit zu, als sie Arzneien absetzen, für die die Deutsche Arzneitaxe gilt: diese Taxen (§ 80 Abs. 1 GewO.) sind Gebühren i. S. des § 12, da sie fest sind und wegen der Entziehung der Arzneimittel aus dem freien Verkehr von der Staatsgewalt festgesetzt sind. Das gleiche gilt auch für Ärzte, soweit sie ausnahmsweise Arzneimittel verkaufen dürfen. Für Drogerien, die Arzneimittel der Arzneitaxe nicht führen dürfen, gilt das Vorrecht nicht, auch dann nicht, wenn sie diese Arzneimittel verbotswidrig doch verkaufen.

Wegen der Ärzte und Apotheker sei im übrigen auf die Befreiung ihrer Leistungen an Krankenkassen (vgl. oben zu § 2 Nr. 9 K S. 265) verwiesen. Die Apotheker können auch luxussteuerpflichtig sein, nämlich, soweit sie Riech- und Schönheitsmittel oder Geheimmittel (§ 15 I Nr. 15 und 16; sowie AusfBest. §§ 61 und 62 Bek. v. 14. Juli 1920 RStBl. S. 369ff.) vertreiben. Näheres zu § 15.

η) Für **Bezirkshebammen** sind durch Landesgesetze vielfach Gebühren für ihre berufsmäßigen Dienstleistungen festgesetzt, so in Preußen auf Grund des Ges. v. 10. Mai 1908 (GS. S. 103) durch die Regierungspräsidenten. Auch hier handelt es sich um Gebühren i. S. des § 12. Die Gebührenordnungen sind materiell Gesetze.

ϑ) **Bezirksschornsteinfeger**, wie sie auf Grund des § 39 GewO. und der Landesgesetze (in Preußen Ges. v. 24. April 1888, GS. S. 79) bestellt werden, sind an die Gebühren gebunden, die nach § 77 GewO. durch die Ortspolizeibehörde oder von der unteren Verwaltungsbehörde (in Preußen vom Landrat festgesetzt werden: auch diese auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Fest) setzungen sind materielle Gesetze. Ihre Festsetzung erfolgt wegen der Zulassungsregelung, die das Gewerbe dem freien Verkehr entzieht, und zwar im öffentlichen Interesse (zur Bekämpfung der Feuersgefahr).

ι) Weitere Fälle, in denen Gebühren in dem Sinne des § 12 in Betracht kommen, liegen, soweit bekannt, nicht vor. Die meisten öffentlich-rechtlichen Gebühren scheiden aus, weil sie für an sich steuerfreie Leistungen der öffentlichen Gewalt erhoben werden (s. oben zu § 1 B V 2 g S. 180, z. B. Gerichtsgebühren, Prüfungsgebühren). Die in den §§ 72ff. GewO. außer den bereits erwähnten vorgesehenen Taxen gehören nicht hierher, weil die Leistungen nicht ihrem Wesen nach dem freien Verkehr entzogen sind, es handelt sich lediglich um Höchstpreise oder gar nur um die Anschlagung frei festgesetzter Preise, so bei Backwaren, Gastwirtspreisen, Preisen des Straßengewerbes. Auch die Taxen der vereideten Personen i. S. des § 78 GewO. (vgl. oben zu § 1 B II 2 β S. 147) haben wohl durchweg nur diesen Charakter.

§ 13.

Die Steuer beträgt, soweit nicht in den folgenden Vorschriften (§§ 15, 21, 25, 27) höhere Sätze vorgesehen sind, bei jedem steuerpflichtigen Umsatz einundeinhalb vom Hundert des Entgelts.

WUStG. 1916 Tarif-Nr. 10 Spalte 3. — Entw. 1918 § 6 Abs. 1. — Begr. 1918 S. 14ff., 34. — Ber. S. 21, 48—50, 69. — Altes UStG. 1918 § 6 Abs. 1. — Entw. 1919 § 13. — Begr. 1919 S. 29, S. 43. — Ber. 1919 S. 5f., 13, 50. — StenBer. 1919 S. 4075 B, 4077 C, 4079 B, 4084, 4088 D, 4093 D.

Inhalt.

I. Entstehungsgeschichte. Der allgemeine Steuersatz für die Umsatzsteuer ist seit Einführung der Steuer schnell gestiegen: von 0,1 v. H. des WUStG. 1916 auf 0,5 v. H. des alten UStG. 1918 und 1,5 v. H. des § 13. Wegen der Entstehungsgeschichte kann auf die Einl. 1. Kap. B, insbes. IV 6 (S. 21) verwiesen werden. Wegen der Erwägungen, die für die Bemessung des Steuersatzes in Betracht kommen, s. auch die Begründungen 1918 und 1919: die maßgebenden Stellen sind oben S. 91 abgedruckt. Der Satz von 1,5 v. H. übersteigt den Vorschlag im Entw. 1919 (1 v. H.). Dieser Entwurf sah aber eine allgemeine Erhöhung auf 5 v. H. vor bei dem Umsatz in die letzte Hand, um die allgemeine Steuer niedriger halten zu können. Indem man diese schuf, mußte der Ausfall durch Erhöhung des allgemeinen Steuersatzes eingebracht werden. Über die Wirkung des Steuersatzes und die Bedenken vgl. Einl. 2. Kap. B S. 44, 46ff.

II. § 13 behandelt den Steuersatz, also im Gegensatz zu dem konkreten Steuerbetrag, der in § 10 behandelt ist, den abstrakten Steuerbetrag, nämlich abgestellt auf die gleich 100 angenommene Steuereinheit. Steuereinheit ist die Gesamtheit der Entgelte in einem Steuerabschnitt oder das Entgelt, das der Einzelbesteuerung unterliegt: was bei der allgemeinen Umsatzsteuer nur bei Versteigerungen vorkommen kann.

III. Die höheren Sätze des Gesetzes treten an die Stelle des allgemeinen Steuersatzes, wenn die besonderen Voraussetzungen dafür gegeben sind. Es ergibt sich danach:

1. Beide Steuern liegen niemals gleichzeitig auf derselben Leistung. Das geht auch aus dem in den §§ 15, 21, 25, 27 gebrauchten Ausdruck, daß die Steuer „sich erhöht", hervor.

2. Die allgemeine Umsatzsteuer tritt stets ein, wenn die erhöhten Steuersätze aus einem besonderen Grunde wegfallen, so durch Befreiung in den AusfBest., durch das Bezugsscheinverfahren (vgl. z. B. §§ 54, 56 AusfBest.), durch die Wiederveräußerungsbescheinigungen oder Verwendungsbescheinigungen (§§ 22, 24 Abs. 2). Das gilt nur dann nicht, wenn die rechtlichen Voraussetzungen der erhöhten Steuer von den Voraussetzungen der §§ 1—3 abweichen: so bei der Einfuhr von Luxusgegenständen, der Ausfuhr von Kunstgegenständen, dem Privatverkauf von Luxusgegenständen; der Zimmervermietung und Anzeigenübernahme durch Privatpersonen; ergeben die hierüber getroffenen Vorschriften ausnahmsweise Befreiung von der Luxussteuer, so tritt völlige Steuerfreiheit ein.

3. Der Umstand, daß auf die Lieferung eines Gegenstandes auf einer Wirtschaftsstufe die Luxussteuer gelegt ist, steht nicht entgegen, daß die Lieferung desselben Gegenstandes auf einer früheren oder späteren Wirtschaftsstufe der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegt: ist ein Automobil beim Hersteller luxussteuerpflichtig, so entfällt damit nicht die allgemeine Umsatzsteuer des Automobilgroß- oder -kleinhändlers; ist eine silberne Brosche beim Kleinhändler luxussteuerpflichtig, so entfällt darum nicht die allgemeine Umsatzsteuerpflicht des Silberwarenfabrikanten und des Edelmetallwarengrossisten.

IV. Dem allgemeinen Steuersatz von 1,5 v. H. entspricht im allgemeinen ein Steuerabschnitt von einem vollen Kalenderjahr. Es bestehen aber Ausnahmen:

1. Bei Versteigerungen kann die Besteuerung an die einzelne Versteigerung anknüpfen (vgl. zu § 1 Nr. 3 E XI S. 216 und zu § 33 Abs. 3).

2. Wegen der Kürzung des Steuerabschnitts auf Antrag oder durch Anordnung vgl. zu § 33 Abs. 1 Satz 3 und AusfBest. § 138.

3. Wegen der Nachanmeldungen bei Einstellung des Betriebs vgl. zu § 35 Abs. 2 Satz 3.

4. Tritt an die Stelle der Kleinhandelssteuer die allgemeine Umsatzsteuer wegen Vorlegung einer Wiederveräußerungs- oder einer Verwendungsbescheinigung, so bleibt es trotzdem bei dem Steuerabschnitt des Kalendervierteljahrs, wenn der Unternehmer nicht die Verlängerung auf ein Kalenderjahr erlangt hat (vgl. im Anhang Muster 24, Anm. 4).

5. Tritt an die Stelle der Herstellersteuer die allgemeine Umsatzsteuer wegen Vorlegung einer Bezugsbescheinigung in dem Bezugsscheinverfahren der AusfBest. (vgl z. B. § 54, 56), so gilt dasselbe wie zu 4.

V. Der allgemeine Steuersatz von 1,5 v. H., der Satz von 15 v. H. beim Kleinhändler können sich für die Entgelte, die im Kalenderjahr 1920 der Steuer unterliegen, auf 0,5 v. H. und 10 v. H. ermäßigen. Vgl. über diese Übergangsfälle zu § 46.

§ 14.

[(1) Aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer erhält derjenige, dessen jährliches Gesamteinkommen 5000 Mark nicht übersteigt, eine Vergütung gewährt, wenn er mehr als ein Kind unter 16 Jahren versorgt. Als Kinder gelten Abkömmlinge des Antragstellers oder seines Ehegatten einschließlich der Adoptiv-, Pflege- und Stiefkinder; ihnen gleichgestellt werden im Hausstande versorgte Eltern und Voreltern einschließlich der Stief- und Pflegeeltern des Antragstellers oder seines Ehegatten, wenn sie ohne wesentliches Einkommen sind und einem Erwerbe nicht nachgehen können.

(2) **Bei Ermittlung des Einkommens ist das Einkommen des Ehegatten, wenn er sich im gleichen Hausstande mit dem Antragsteller befindet, und das Einkommen der im Abs. 1 genannten Personen hinzuzurechnen. Dabei ist von der Veranlagung zur Einkommensteuer auszugehen.**

Die Vergütung beträgt bei einem Einkommen
von nicht mehr als 3000 Mark . . . . 40 Mark
von mehr als 3000 Mark, aber nicht mehr als 4000 Mark 30 Mark
von mehr als 4000 Mark, aber nicht mehr als 5000 Mark 20 Mark.

(3) **Die Beträge werden dem Antragsteller für jede zur Vergütung Anlaß gebende Person gewährt. Bei mehr als zwei zur Vergütung Anlaß gebenden Personen erhöhen sich die Beträge um fünfzig vom Hundert.**

(4) **Bestreitet der Antragsteller seinen Lebensunterhalt überwiegend aus den Erzeugnissen eines eigenen landwirtschaftlichen Betriebs, so ermäßigt sich die Vergütung auf die Hälfte.**

(5) **Die Voraussetzungen für die Vergütung müssen mindestens während eines Zeitraums von 275 Tagen des Kalenderjahrs bestanden haben.**

(6) Der Antrag ist im Laufe des Monats Januar für das vorausgegangene Kalenderjahr bei dem für die Veranlagung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamte des Wohnsitzes des Antragstellers oder bei der Gemeindebehörde zu stellen. Gegen die Ablehnung des Antrags stehen dem Antragsteller die gleichen Rechtsmittel zu wie gegen eine Steuerveranlagung.

(7) Der Antrag kann das erstemal im Januar 1921 für das Kalenderjahr 1920 gestellt werden.

(8) Hat im vorausgegangenen Kalenderjahr das Aufkommen an Umsatzsteuer weniger als 1,5 Milliarden Mark betragen, so findet eine Vergütung nicht statt. Im übrigen beträgt die Vergütung

ein Fünftel der im Abs. 3 genannten Sätze, wenn das Gesamtaufkommen 1,5 Milliarden und mehr, aber nicht mehr als 2 Milliarden beträgt;

zwei Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 2 Milliarden, aber nicht mehr als 2,5 Milliarden beträgt;

drei Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 2,5 Milliarden, aber nicht mehr als 3 Milliarden beträgt;

vier Fünftel, wenn das Gesamtaufkommen mehr als 3 Milliarden, aber nicht mehr als 3,5 Milliarden beträgt.]

Ber. 1919 S. 50ff. (§ 13a). — StenBer. 1919 S. 4077 A, 4078 A, 4088 D, 4104 D. — 2. Lesung des EinkStG. StenBer. 1920 S. 4590—4596, Antrag Dr. Blunck Drucks. 1920 Nr. 2217 zu 3. — § 57 Abs. 1 EinkStG.

Über die **Entstehungsgeschichte** vgl. Einl. 1. Kap. B IV 6 S. 22; die kritisierte Würdigung s. Einl. 2. Kap. B II 1 d S. 49 f., dort auch Literatur; auch Abg. Kempkes StenBer. 1919 S. 4088 B.

§ 14 wurde auf den Antrag Dr. Blunck (Drucks. 1920 Nr. 2217) durch § 57 Abs. 1 des REinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. S. 359) beseitigt. Vgl. a. a. O. S. 25 und S. 49. § 14 ist also lediglich 3 Monate hindurch ein „gesetzgeberischer Monolog" gewesen.

Vorbemerkung zu den §§ 15—24.

Inhalt.

A. Die Stellung der Luxussteuer im System der Umsatzsteuer.

I. 1. In der Einleitung 2. Kap. B II 1 c (S. 50) ist bereits auf die **besondere Aufgabe der Luxussteuer im System der Umsatzsteuer** hingewiesen worden. Die allgemeine Umsatzsteuer als eine Verbrauchssteuer umfassender Art führt zu einer Belastung, die auf den Grad des Bedürfnisses keine Rücksicht nimmt: Die große Menge derjenigen, die sich nur die notwendigsten Gegenstände — Lebensmittel, Bekleidung, Möbel — beschaffen können, wird getroffen, und es liegt nur ein geringer Ausgleich darin, daß die bemittelteren Schichten auch entsprechend ihren höheren Ausgaben mehr zu der Steuer beitragen, mag dabei selbst nicht bloß eine den größeren Aufwendungen proportionale Belastung, sondern dadurch eine gewisse Vorbelastung der bemittelteren Schichten eintreten, daß die von ihnen gekauften verfeinerten Waren vielfach besonders starken Preisaufschlägen unterliegen und nicht selten besonders viele Umsätze vom Rohstoff bis zur letzten Veredelung durchlaufen haben (vgl. Begr. 1918 S. 23, StenB. 1918 S. 4761 V): Auf der anderen Seite ist ja nicht zu verkennen, daß gerade auch notwendige Bedarfsgegenstände, besonders Lebensmittel, Preistreibereien ausgesetzt sind und von der Stätte der Urerzeugung bis zum Kleinhändler nicht geringe, besonders die städtische Arbeiterbevölkerung treffende Verteuerungen erfahren. Es entsteht also die Forderung eines Ausgleichs gegenüber der Wirkung der Umsatzsteuer als Massenverbrauchssteuer. Man könnte bei Betrachtung jeder Steuer als ein Glied des ganzen Steuersystems diesen Ausgleich in der hohen Anspannung der direkten Steuern erblicken. Der Hinweis auf sie versagt aber, wenn man den möglichst starken Ausbau der Progression bei den direkten Steuern als eine bei direkten Steuern an sich gebotene Forderung ansieht, es also nur dann für angängig hält, bei den kleinsten steuerfähigen Einkommen mit 10 v. H. zu beginnen, wenn mittlere Einkommen 25 v. H. und hohe 50 v. H. und mehr Steuern tragen. Eine solche Auffassung war jedenfalls die der Mehrheit der Nationalversammlung. Auf eine Durchsetzung der allgemeinen Umsatzsteuer und auf ihre Erhöhung, wie sie das neue UStG. 1919 brachte, war danach nur zu rechnen, wenn es gelang, dem Umsatzsteuergesetz selbst eine Vorbelastung derjenigen Lieferungen einzufügen, die sich in erster Linie an die bemittelteren Bevölkerungskreise richten: diese Vorbelastung sollte die Progression ersetzen, die bei der jeder indirekten Steuer eigenen Verschiedenheit von Steuerpflichtigen und

Steuerträger durch eine Abstufung der Steuersätze nach dem Steuermaßstab, also nach der Höhe der Umsätze, nicht erreichbar ist.

2. Zu diesem politisch besonders wichtigen Ziele der Ausgleichung des allgemeinen Verbrauchssteuercharakters der Umsatzsteuer kommen volkswirtschaftliche Erwägungen. Dabei spielen die durch ethische und religiöse Empfindungen beeinflußte Hochschätzung der Sparsamkeit und Mäßigkeit und der Tadel der Verschwendung und des Prunks, wie sie etwa den Kleiderordnungen des Mittelalters oder Luthers Äußerungen über den Luxus (vgl. die Zusammenstellung bei Roscher, Geschichte der Nationalökonomie in Deutschland 1874 S. 60—63) zugrunde liegen, gewiß eine nicht unwesentliche Rolle; das Bestreben, einer Verschärfung der Klassengegensätze durch Entbehrungen auf der einen Seite, übermäßigen Aufwand auf der anderen Seite entgegenzuwirken, tritt hinzu. Diese Gedankengänge verstärkten sich seit Ausbruch des Krieges erheblich. Der Aufwand, der trotz des Mangels an vielem Notwendigem durch gewisse Kreise der Bevölkerung betrieben wurde, rief Bedenken hervor; auch nach dem Kriege blieb die Erscheinung einer übertriebenen Nachfrage gerade nach hochwertigen Gegenständen. Das Bestreben, diesen Aufwand möglichst stark steuerlich zu erfassen, gründete sich zunächst auf moralische Mißbilligung des Treibens der Kriegsgewinner und Nachkriegsgewinner, sowie der vom Luxus lebenden Volkskreise. Dazu trat aber die wichtige volkswirtschaftliche Erwägung, daß die größte Sparsamkeit im Konsum einerseits und eine Einstellung der Produktion auf die Befriedigung der notwendigen Bedürfnisse andererseits für die deutsche Wirtschaft dringend erforderlich sei. Von diesem Standpunkt aus wurde also in einer Vorbelastung des Luxus ein wirtschaftspädagogisches Regulativ erblickt. (Über die Bedenken vom Standpunkt der Ausfuhrindustrie usw. vgl. unten III 3.)

3. Mit der Betonung der politischen, sozialpolitischen und volkswirtschaftlichen Gründe der Luxussteuer soll nicht gesagt sein, daß der Luxussteuer jede finanzpolitische Erwägung fehlt. Es mag zweifelhaft erscheinen, ob sie lediglich aus dem Zwecke jeder Steuer heraus, Mittel zur Deckung des Staatsbedarfs herbeizuschaffen, sich durchsetzen könnte. Anderseits muß darauf hingewiesen werden, daß sie erhebliche Beträge abwerfen soll: die Schätzung geht auf über 500 Millionen M. (Begr. 1919 S. 37). Es ist auch nicht ohne weiteres angängig, darauf zu verweisen, daß dieser Betrag unschwer durch eine weitere Erhöhung des Satzes der allgemeinen Umsatzsteuer hereinzubringen wäre. Läßt man die Frage der politischen Durchführbarkeit beiseite, so sind die Bedenken allgemein volkswirtschaftlicher Natur gegen eine zu hohe Anspannung der allgemeinen Umsatzsteuer zu beachten (vgl. darüber Einl. 2. Kap. B II S. 46ff.). Auch in einem Milliardenetat spielt, besonders bei Ausschöpfung aller denkbaren Steuerquellen, eine halbe Milliarde eine Rolle.

II. Die Möglichkeiten der Luxusbelastung außerhalb und innerhalb des UStG.

1. Sollte die Forderung einer Vorbelastung des Aufwandes der bemittelteren Volksschichten verwirklicht werden, so wäre eine Lösung der Aufgabe außerhalb der Umsatzsteuer denkbar gewesen, wenn die Erfassung des Aufwandes an anderer Stelle, als bei dem Verkehr mit Luxusgegenständen sich als möglich und zweckmäßig erwiesen hätte.

2. Die andere Stelle könnte der Besitz sein. Bei diesem haben auch die Luxussteuern, wie sie die Finanzgeschichte kennt, eingesetzt, indem sie den Besitzer von Gold- und Silbergerät, Pferden, Equipagen, Automobilen, Fahrrädern, Musikinstrumenten usw. mit einer jährlichen Abgabe belegten: vgl. über die Entwickelung solcher direkten Aufwandsteuern in der Finanzgeschichte Mam-

roth, H. d. St. 2. A. Bd. 5 S. 660f.; Louis Courtray, „Les impôts sur le luxe“, Paris 1895. Gegenwärtig bestehen solche Steuern besonders noch in Belgien und Holland und zum Teil auch in deutschen Gemeinden. Der Reichstag faßte auf einen Antrag Gothein bei Annahme des alten UStG. 1918 eine Resolution, auch eine Besteuerung des Luxusmobiliarbesitzes in Erwägung zu ziehen (vgl. Ber. 1918 S. 30f., 86; StenB. 1918 S. 6068 C). Gewisse Ansätze dazu finden sich in den Kriegssteuergesetzen: nach § 5 KrStG. v. 21. Juni 1916 waren dem für den 31. Dez. 1916 festgestellten Vermögen Beträge hinzurechnen, die im Veranlagungszeitraum zum Erwerbe von Gegenständen aus edlem Metall, von Edelsteinen oder Perlen, von Kunst-, Schmuck- und Luxusgegenständen sowie von Sammlungen aller Art aufgewendet sind, sofern der Anschaffungspreis für den einzelnen Gegenstand 500 M. und darüber oder für mehrere gleichartige oder zusammengehörige Gegenstände 1000 M. und darüber beträgt (dabei bestand nach Abs. 3 ein Privileg zugunsten lebender oder seit dem 1. Jan. 1909 verstorbener deutscher sowie im Deutschen Reiche wohnender Künstler); nach § 8 Nr. 3 des VZuwStG. v. 10. Sept. 1919 gilt (ohne das Vorrecht) das gleiche. Heranzuziehen sind auch die §§ 11 und 12 des Gesetzes über das RNO. v. 31. Dez. 1919, wonach die gleichen Gegenstände unter bestimmten Voraussetzungen zum steuerbaren Vermögen gehören, ferner § 7 Nr. 1 ErbschStG. v. 10. Sept. 1919, wonach Hausrat nur insoweit nicht steuerbar ist, als der Wert nicht mehr als 50 000 M. beträgt (vgl. auch § 7 Nr. 2 daselbst).

Wenn der Weg der Besteuerung des Luxusbesitzes nicht weiter beschritten worden ist, so liegen die Gründe einmal darin, daß wirklich große Beträge mit einer solchen Steuer nicht zu erzielen sind (vgl. Bismarck, „Equipagen und Trüffeln, was können die bringen“); gilt das besonders von dem Herausgreifen einzelnen Luxusbesitzes, so steht einer umfassenderen Mobiliarbesitzsteuer die Schwierigkeit der Kontrolle und die damit verbundene Belästigung durch Eindringen in die Privathaushalte entgegen; weiter ist auch zu beachten, daß größerem Besitz an Kunstgegenständen und Sammelgegenständen, auch an Schmuck, keine entsprechende Leistungsfähigkeit zu entsprechen braucht und daß eine laufende Belastung die Bildung von Sammlungen und die Erhaltung ererbten Besitzes von Gegenständen künstlerischen und kulturellen Wertes schwer gefährden, Neubildungen solches Besitzes behindern müßte. Durchführbar wäre eine umfassende Mobiliarbesitzsteuer wohl nur in Verbindung mit der Feuer- oder Einbruchsversicherung und schwerlich ohne Monopolisierung (man sagt wohl auch — zu Unrecht — Sozialisierung) dieser Gewerbezweige.

3. Führt die Erfassung des Luxus beim Besitzer nicht zum Ziel, so bleibt der Weg einer Erfassung bei der Entstehung dieses Besitzes durch die **Einkommensverwendung.** Hier sind wiederum zwei Möglichkeiten vorhanden. Die eine sieht von einer objektiven Umgrenzung des Luxus (die sehr große Schwierigkeiten macht, vgl. unten zu III, 1) überhaupt ab und beschäftigt sich nur mit dem sozialen Inhalt des Luxusbegriffs oder des Aufwandes, indem die Lebenshaltung der Wirtschafter verglichen wird und dabei Verwendung des Einkommens zur Bestreitung der Existenz oder zur Kapitalbildung einerseits und zu anderen Ausgaben andererseits steuerlich gewertet wird: es ergibt sich der Gedanke einer Personalsteuer auf das Einkommen, bei der das Einkommen — abgesehen von der Progression nach seiner Gesamthöhe — verschieden erfaßt wird, je nachdem es einem Existenzminimum entspricht, nachweislich zur Vermögensbildung verwendet ist oder dem Aufwande — erforderlichenfalls unter weiterer Annahme eines Aufwandsminimums — gedient hat. Vgl. über eine solche Aufwand- oder Verbrauchseinkommensteuer besonders Karl

Elster, Conr. Jahrb. Bd. 46, 1913, S. 785 und Conr. Jahrb. Bd. 52, 1916, S. 800; ferner Mombert, „Eine Verbrauchseinkommensteuer", Tübingen 1916; auch Weißenborn, „Die Besteuerung des Überflusses", Leipzig 1911; Mrozek im Tag 1911 Nr. 67; über ältere Versuche bei Ad. Wagner Bd. 2, 2. Aufl. 1890, § 253 S. 611; vgl. ferner die beiden Aufsätze von Salome Schneider, Neue Zürcher Ztg. v. 30. und 31. Juli 1918 Nr. 1000 und 1004, sowie Laur, Störi u. a. daselbst im August 1920 Nr. 1270, 1276, 1289 usw. Der Gedanke ist in dem Entwurf eines Ergänzungssteuergesetzes Anfang 1920 (vgl. Drucks. des Reichsrats 1920 Nr. 2) gesetzestechnisch durchgearbeitet worden, jedenfalls einstweilen aber an dem Widerstande im Reichsrat und der lebhaften Kritik in der Öffentlichkeit gescheitert. Man hat dagegen, abgesehen von der Reaktion der Vertreter des individuellen Liberalismus gegen jede steuerliche Würdigung der Verwendung des Erwerbs (vgl. Gothein, 8 Uhr-Abendblatt v. 5. u. 6. Juni 1920 Nr. 4 und 5; Dernburg, Berl. Tagebl. v. 11. Jan. 1920 in Nr. 11; Friedberg, Berl. Tagebl. v. 18. Jan. 1920 in Nr. 32; Leon, Voss. Ztg. v. 4. Febr. 1920 in Nr. 63), insbes. eingewendet, daß es sich hier lediglich um eine Verschärfung der Einkommenbesteuerung handele, daß die Grenzziehung, bei welchem nicht ersparten Einkommen die Vorbelastung anfangen soll, willkürlich sein müsse, daß vor allem auch nur der Verbrauch schlechthin (der ja auch zu Wohltätigkeitszwecken erfolgen kann), nicht gerade der Luxusverbrauch erfaßt werde (vgl. z. B. Strutz VerwArch. Bd. 25, 1917, S. 375; Eulenburg Arch. f. Sozialw. u. Sozialp. Bd. 43, 1917, S. 1077; Buck FinArch. Jahrg. 34, 1917, Bd. 2 S. 324f.). Wie man sich auch zu dem Gedanken der Einkommensverwendungssteuer stellen mag (vgl. die Würdigung der Einwendungen durch Zarden, Voss. Ztg. v. 19. Febr. 1920 in Nr. 92), sicher ist jedenfalls, daß die Steuer sehr erhebliche Beträge nicht bringen kann. Auch erfaßt sie den Aufwand nur da, wo ihnen feststellbares Einkommen gegenübersteht: es ist aber sicher, daß Aufwand gerade auch von Kreisen getrieben wird, die wenig Einkommen oder doch wenig feststellbares haben. Unerfaßt bliebe auch der Aufwand, der vereinzelt (bei besonderen Gelegenheiten) von Personen mit geringem Einkommen betrieben wird, und der Aufwand der nicht einkommensteuerpflichtigen Ausländer.

4. Der Besteuerung des Luxus in Form einer Besitz(Vermögens-)steuer oder einer ausgebauten Einkommensteuer gegenüber hat die Besteuerung des Luxus beim **Umsatz** den wesentlichen Vorteil, daß sie ungleich höhere Beträge bringen muß, da ja die nie aufhörende, in der Natur der Menschen begründete Nachfrage nach schmückenden und hochwertigen Gegenständen, der ununterbrochene Prozeß der Neubildung von Vermögen und die Einrichtung selbständiger Haushaltungen stets zu Neuanschaffungen führen. Dazu kommt, daß auch Ankäufe von Ausländern mitgetroffen werden (wenigstens bei der Herstellersteuer, s. u.) und daß bei den durchgreifenden Vermögensverschiebungen, die als Folge der Wirtschaftskrisen eingetreten sind, und bei der durch den Krieg hervorgerufenen Auflösung vieler Haushaltungen die Überführung wertvollen Besitzes in neue Hände nicht ohne Beteiligung des Steuerfiskus an den eingetretenen Wertsteigerungen vor sich geht. An die Stelle der Härte, die eine laufende Besitzbelastung für die Inhaber ererbten Besitzes, die vielfach nach ihrem Vermögen und Einkommen jetzt zu den unteren Schichten des Mittelstandes gehören, bildet, tritt der Vorteil jeder indirekten Steuer, daß sie in dem Augenblick wirksam wird, wo der zu dem Aufwande der Anschaffung Bereite die flüssigen Mittel zum Ankaufe hat und unmittelbar mit ihnen zahlt (sei es unmittelbar an den Steuerfiskus, wie im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 und des § 39, sei es an den dem Steuerfiskus gegenüber steuerpflichtigen Gewerbetreibenden oder

Versteigerer, wie in den Normalfällen der §§ 15 und 21 und den Fällen des § 17 Nr. 1 und des § 23 Abs. 1 Nr. 1).

Aus diesen Erwägungen ergibt sich, daß für die Luxusbesteuerung zweckmäßig die Form der Umsatzbesteuerung gewählt wird. Ist das der Fall, so liegt auch die Einarbeitung in das U St G. selbst nahe: dafür sprechen einmal in bestimmender Weise die zu I, 1 dargelegten politischen Erwägungen, aus denen sich eine möglichst enge Verbindung der sozial stark angefochtenen allgemeinen Verbrauchsabgabe mit der populären Belastung des Luxus unmittelbar ergab, weiter aber auch steuertechnische Erwägungen, die in der Gleichheit der Steuersubjekte, im wesentlichen auch des Steuergegenstandes, ferner des Steuermaßstabes und vor allem der Vorschriften über die Steuerüberwachung und des Veranlagungsverfahrens liegen. Es beruht daher m. E. auf unzureichender Erkenntnis der politischen und praktischen Probleme der Luxusbesteuerung, wenn Ball („Einführung in das Steuerrecht" 1920 S. 215 und 220/1) in der Einarbeitung der Luxussteuer in das UStG. einen steuertechnischen Mißgriff erblickt. Richtig ist allerdings, daß die Herausarbeitung der vielfach unvermeidlichen Sondervorschriften für die Luxussteuer nicht selten gesetzestechnische Schwierigkeiten bereitete: die dabei gestellte Aufgabe ist gewiß nicht immer einwandsfrei gelöst worden (vgl. z. B. § 23 Abs. 1 Nr. 3, auch § 24).

III. Zweifellos stehen einer Luxusumsatzsteuer nicht unwesentliche **Bedenken** entgegen. Müssen sie aus den zu I und II angegebenen Gründen überwunden werden, so zeigt doch ihre Betrachtung, wo die hauptsächlichen Schwierigkeiten in der gesetzestechnischen Durchführung liegen.

1. Der **Begriff des „Luxus"** ist schwankend. Schon eine Begriffsbestimmung allgemeinster Art läßt sich kaum geben. Recht gut erfaßt wohl die Bedeutung des Wortes Leroy-Beaulieu (in der Abhandlung: La luxe et la fonction de la richesse; Revue des deux Mondes 1894 S. 73) mit folgender Umschreibung: „le luxe consiste dans cette partie du superflu qui dépasse ce que la généralité des habitants d'un pays, dans un temps déterminé, considère comme essentiel, non seulement aux besoins de l'existence, mais même à la décense et à l'agréement de la vie". Danach fängt der Luxus nicht schon da an, wo die notwendigen Lebensbedürfnisse aufhören, nicht alles „Überflüssige" gehört dazu, vielmehr soll es auf eine Durchschnittsfeststellung ankommen und zwar offenbar nicht dessen, was die Mehrzahl der Einwohner eines Landes tatsächlich an Aufwand treibt (das würde wohl recht bescheiden sein), sondern was sie als Kulturbedürfnis anerkennt. Ähnlich heißt es im report (S. 3) des Ausschusses, der in England über eine Luxussteuer 1918 beriet (vgl. Einl. 1. Kap. A IV 3 d S. 9), die Absicht ginge dahin, die Steuer zu legen „not on everything beyond the necessaries of life, but only on such expenditures as may fairly be called unnecessary or superfluous": zwischen Notwendigem und Luxus liegt also noch ein neutrales Gebiet. Einen weiteren Begriff scheint Sommerlad (H. d. St. 2. B. Bd. 5 S. 652) zugrundezulegen, wenn er als Luxus schon jede Konsumtion ansieht, die das durch Bedürfnis oder (?) Notwendigkeit gegebene Maß am Aufwand übersteigt: der Luxus beginnt hier also schon, wo das notwendige Bedürfnis aufhört. Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Begriffsbestimmungen überhaupt eine volkswirtschaftliche Kategorie abgrenzen, oder im wesentlichen privatwirtschaftlichen Charakters sind. Jedenfalls überwinden sie das Relative und Subjektive, das privatwirtschaftlich in dem Begriff Luxus liegt, lediglich durch die Abstellung auf einen Durchschnitt, der aber auch nach Zeitumständen, Volk und Kulturzustand relativ bleiben muß: der Gesichtspunkt, daß der Aufwand verschieden zu bewerten ist, je nachdem

er von einem Bemittelten oder einem weniger Bemittelten gemacht wird, daß bei jenem etwas rationell sein kann, was bei diesem Verschwendung ist, wird beiseite gelassen. Auch die Erwägung, daß Alter, Gesundheitszustand, Beruf verschiedene Anforderungen stellen, bleibt unberücksichtigt. Der Durchschnitt allein entscheidet. Für umsatzsteuerliche Zwecke reicht diese Abstellung auf den Durchschnitt aber noch nicht hin, es bedarf der weiteren Objektivierung auf die Aufwendungsarten, die Steuergegenstand sein sollen. Dabei scheidet eine Luxusumsatzsteuer wesentliche Aufwendungsarten des Luxus aus, so den Tafelluxus, den Luxus bei Festlichkeiten (vgl. die alten Hochzeits- und Begräbnisverordnungen), besonders auch den Reiseluxus und den Wohnungsluxus: in beschränktem Maße bringen hier die Sondersteuerarten des § 25 Ergänzungen. Für die Luxusumsatzsteuer liegt die Aufgabe in der Abstellung des Luxus auf bestimmte Gegenstände. Es handelt sich darum, eine Liste derjenigen Gegenstände aufzustellen, deren Anschaffung für den Durchschnitt als Luxus angesehen werden muß. Dabei sind zunächst die beiden (sich berührenden) Voraussetzungen, nämlich was Luxus ist und weiter, welcher Durchschnittstypus der Konsumenten zugrunde gelegt werden soll, festzulegen. Der Entwurf ging offenbar von einem sehr weiten Luxusbegriff aus, der also dicht über dem notwendigen Bedarf begann; als Typus wurde bei den Beratungen der Mann des unteren Mittelstandes genannt, als derjenige, dessen Ankäufe tunlichst noch frei bleiben sollten. Der Ausschuß (Ber. S. 24, 33, 34; StenBer. 1919 S. 4076 B, 4077 D) machte es sich zur Aufgabe, nur den „wirklichen" Luxus zu erfassen, ging also davon aus, daß zwischen notwendigem Bedarf und Luxus noch das oben erwähnte neutrale Gebiet zu belassen sei: damit muß auch im allgemeinen der Typus in höheren Einkommensschichten gesucht werden. Zweifel entstehen aber dabei noch, ob der Luxusgegenstand immer nur dann vorliegt, wenn der Gegenstand kostspielig ist und durch seinen Preis nur einer kleinen Anzahl von Käufern zugänglich ist (wie J. B. Say und besonders E. de Laveleye, „Le luxe" 2. A. 1895 wollen): dagegen spricht, daß man damit die Aufwendungen, die sich die großen Mengen leisten und die wegen ihres oft geringen stofflichen Wertes und ihrer Unbeständigkeit nicht selten im eigentlichen Sinne Verschwendung an Überflüssiges darstellen, gänzlich ausscheidet. Die Abstellung auf den Preis wird tatsächlich auch dem Luxusbegriff in keiner der anfangs gegebenen Begriffsbestimmungen gerecht: ob der Käufer reich oder arm ist, es stellt einen Luxus dar, wenn ein Schmuckgegenstand gekauft wird. Es ist auch von dem volkswirtschaftlich-pädagogischen Standpunkt aus, der ja auch dem Gesetze zugrundelag, falsch, Gegenstände frei zu lassen, weil sie billig sind, mögen sie so unnötig sein, wie sie wollen (vgl. über den Aufwand der minderbemittelten Klassen L. H. Schmidts in „Die Glocke" Bd 6, 1920, S 351) und über die Berücksichtigung dieses Grundsatzes im Gesetz zu § 15 V, 3 a, S. 429.

Auf die Schwierigkeit der Aufstellung der Liste wird noch einzugehen sein: die Darlegungen regeln die Bedenken, die in der Flüssigkeit des Luxusbegriffes, in der Ausscheidung der dem Luxusbegriff anhaftenden subjektiven und relativen Momente und in der Objektivierung auf bestimmte Gegenstände gelegen sind.

2. Setzt man die richtige Umgrenzbarkeit der Luxusgegenstände voraus, so bleibt als wichtiges Bedenken, ob denn **wirtschaftlich** (nicht moralisch) die Besteuerung dieser Gegenstände nicht schädlich sein kann. Eine verbreitete (liberale) Wirtschaftsauffassung sieht im Luxus eine Belebung der Wirtschaft, die Nachfrage rege den Gewerbefleiß an. Die Stellungnahme hierzu ergibt sich bereits aus dem zu II Ausgeführten. Wenn Roscher meint, daß in einer gesunden Wirtschaft auch der Luxus gesund sein würde, so ist eben jetzt davon auszugehen, daß die Wirtschaft krank ist, und daß gerade auch der Luxus, der

getrieben wird, das zeigt, bedarf keiner Darlegung. Es bleibt aber das Bedenken, daß die Luxus- und Verfeinerungsindustrie geschädigt werden kann und damit auch die in ihr beschäftigten Arbeitermassen arbeitslos werden können (vgl. Kraemer DWZ. Bd. 16, 1920, S. 313). An eine Umstellung auf Bedarfsartikel ist — trotz oder gerade wegen der Erfahrungen bei der Umstellung zur Kriegsindustrie — nicht ohne weiteres zu denken. Erschwerend kommt in Betracht, daß gerade die Luxusindustrie zum erheblichen Teil mit Heimarbeit und Hausgewerbe verbunden ist, daß also Betriebsformen getroffen werden, bei denen eine Umstellung besonders schwer ist und eine Freizügigkeit, Verpflanzbarkeit der Arbeiter nicht besteht: so ist es z. B. bei der Spitzenindustrie des Vogtlandes, bei den Bandwirkern des Wuppertales, der Kleineisen- und Messingindustrie im Iserlohner und Lüdenscheider Bezirk, der Korbindustrie im Koburger Bezirk, der Musikinstrumentenindustrie in Klingenthal und Mittenwald, vielfach in der Konfektion (Blusen-, Mäntel-, Wäschenäherei). Dazu kommt die besondere Notlage mancher Luxusindustrien, wie vor allem in weitem Umfange der gesamten Textilindustrie. Diese Bedenken können nicht grundsätzlich widerlegt werden. Festzuhalten ist nur, daß kaum ein Bedürfnis nach alter Erfahrung — die Befriedigung des Bedarfs „erster Ordnung" vorausgesetzt — stärker ist, als gerade das Bedürfnis nach gewissen Luxusgegenständen, vor allem, wenn es sich um Kleidungsausstattung und Schmuck handelt, und daß ferner eine gewisse Abschwächung des Inlandsbedarfs (die ja wirtschaftlich erwünscht sein kann) gerade jetzt in hohem Maße ersetzt werden kann durch die Nachfrage der durch den Krieg reich gewordenen, aber lange von der gewohnten deutschen Ware abgesperrten neutralen (zum Teil auch feindlichen) Länder. Abgeschwächt wird das Bedenken ferner, wenn a) der Steuersatz nicht zu hoch gesetzt wird und b) bei offenbarer Notlage einer Industrie auch Gegenstände frei gelassen werden, die an sich Luxus darstellen. Vgl. darüber unten bei § 15 V 3 b S. 430). Über die große Gefahr, die in einer falschen Auswahl der Luxusgegenstände liegt — Freilassung von Gegenständen mit ungefähr dem gleichen Käuferkreise, wie die belasteten Gegenstände — vgl. unten a. a. O.

3. Die **Ausfuhr in das Ausland** muß selbstverständlich frei bleiben. Es entsteht aber die Frage, ob durch die Luxussteuer die der deutschen Wirtschaft und dem Stande der deutschen Valuta besonders nötige Ausfuhr gerade hochwertiger Gegenstände geschädigt werden kann. Soweit die Frage mit der Erhebungsform der Luxussteuer — Kleinhandels- oder Herstellersteuer — zusammenhängt, vgl. dazu unten S. 413. Allgemein besteht ein Bedenken darin, daß auch eine in starkem Maße auf Ausfuhr abgestellte Industrie sich nicht behaupten kann, wenn sie nicht einen gewissen Inlandsabsatz hat, der sie bei Schwankungen im Auslandsabsatz einigermaßen stützt. Das gilt vor allem, wenn die Industrie ihre im Krieg verlorenen Auslandsabsatzmärkte wiedergewinnen muß und dabei auf verschärfte Konkurrenz neuer Auslandsindustrien (so Amerikas, Japans, eigene südamerikanische Industrien usw.) stößt. Zur Abschwächung des Bedenkens gilt das gleiche, wie zu 2.

4. Die Luxussteuer soll einen Ausgleich für die allgemeine Verbraucherbelastung der allgemeinen Umsatzsteuer bringen. Es wäre aber falsch zu unterstellen, daß nun nur die reichen oder verschwenderisch lebenden Personen durch die Luxussteuer betroffen werden. Es ist vielmehr unvermeidlich, daß gerade die besten Kreise des **Mittelstandes** hart getroffen werden, denen nach Tradition und Brauch Verständnis für stofflich und formell solide Gegenstände und für einen gewissen äußeren Schmuck innewohnt und die finanziell besonders schwer diesen sozial noch festgehaltenen Bedürfnissen gerecht werden können. Ob der daraus in der Begr. S. 33 (oben S. 96) hergeleiteten Forderung, auf

anderen steuerlichen Gebieten den Ausgleich zu suchen, bisher in der Steuergesetzgebung Rechnung getragen ist, mag hier dahingestellt bleiben (vgl. auch StenBer. 1919 S. 4081 B).

5. Weniger auf wirtschaftlichem wie **auf kulturellem Gebiete** liegt das Bedenken, das sich aus dem engen Zusammenhang von Luxus und Kunst ergibt. Wohl ist künstlerische Gestaltung mit Schlichtheit und einfacher Formgebarung vereinbar. Aber in weitem Umfange setzt die künstlerische und kunstgewerbliche Arbeit Verwendung echter Stoffe und Handfertigkeit voraus. Viele der dabei in Betracht kommenden Stoffe sind hochwertig: wie z. B. Gelb- und Rotguß, Bronze, Elfenbein, Edelhölzer. Handgewebte Stoffe, Handstickereien, Handspitzen sind wertvoller und teuerer, als die entsprechenden maschinellen Produkte. Die Unterstellung der Gegenstände aus gutem Material und der mit der Hand hergestellten und verzierten Gegenstände unter die Luxussteuer kann zu einer vom künstlerischen Standpunkt sehr bedauerlichen Zurückdrängung dieser qualitativ ausgezeichneten Gegenstände führen, deren Werbekraft die deutsche Wirtschaft auch für die Erringung und Behauptung des Auslandsmarktes braucht (vgl. E. Redslob, „Die Werbekraft der Qualität" 1920; Th. Heuß, „Luxussteuer und Qualitätsproduktion", Voss. Ztg. v. 3. Sept. 1919 A. Nr. 448; H. Muthesius, Berl. Tagebl. v. 31. Okt. 1920 Nr. 500). Als Gegengewicht kommt in Frage, möglichst auch die Nachahmungen der gleichen Steuer wie die echten Gegenstände zu unterwerfen, vgl. darüber zu § 15 V 3 c S. 430. — Bei Kunstgegenständen sprechen ideelle Momente gegen eine Unterstellung unter die Luxussteuer, während die Erkenntnis, daß die Kunst stets auch die „Magd des Luxus" ist, dafür spricht, vor allem bei Berücksichtigung der Zustände auf dem Kunstmarkt, wie sie sich während und nach dem Kriege herausgebildet haben: aber auch hier entsteht die Forderung, möglichst auch die Vervielfältigungen bis zum einfachsten Kitsch einzubeziehen (vgl. § 15 II Nr. 2). Wegen der besonderen Behandlung der Verkäufe durch die Künstler selbst s. § 21 Abs. 1 Nr. 2.

6. Das praktisch wichtigste Bedenken ist dasjenige gegen die **Durchführbarkeit** einer Luxusumsatzsteuer. Die Bestimmung der Luxusgegenstände ist nicht ohne zum Teil verwickelte Vorschriften über ihre Beschaffenheit und die Abgrenzung gegen luxussteuerfreie Gegenstände denkbar. Dazu kommt, daß der steuerpflichtige Lieferer neben den Luxusgegenständen auch luxussteuerfreie Gegenstände führen wird und ein Auseinanderhalten beider Gruppen geboten ist. Die Durchführung bedeutet Unbequemlichkeit und Kosten für den Unternehmer, der Gesetz und AusfBest. genau kennen muß, Bücher zu führen und Kontrollvorschriften innezuhalten hat. Sie bedeutet eine große und schwierige Aufgabe für die Steuerbehörden, die über vielseitige Waren- und Branchenkenntnisse verfügen und Überwachungsmaßnahmen mannigfacher Art vornehmen müssen. Wird die Durchführung nicht sichergestellt, so liegt in der Steuer eine schwere Gefahr für eine weitere Verschlechterung der Steuer- und Geschäftsmoral und damit auch einer Schädigung der Abgaben Gewerbetreibender. Für diese Bedenken ist von entscheidender Bedeutung die Lösung der Frage, auf welcher Wirtschaftsstufe die Luxussteuer erhoben werden soll, ob insbes. beim Kleinhändler oder beim Hersteller; vgl. darüber unten zu B. Weiter ist die Anpassung möglichst an den wirtschaftlichen und betriebstechnischen Aufbau jedes einzelnen Gewerbezweiges von Bedeutung. Endlich bedarf es umfassender Kontrollmaßnahmen, vgl. darüber zu §§ 30 ff.

7. Eine Schädigung der loyalen Gewerbetreibenden kann auch eintreten, wenn die Steuerpflicht auf Lieferungen innerhalb gewerblicher Tätigkeit beschränkt bleibt, wie es grundsätzlich aus Gründen der Veranlagungsmög-

lichkeit nicht anders sein kann. Es besteht die Gefahr, daß die Luxusverkäufe sich in die Form von **Privatverkäufen** einzukleiden suchen: zwar ist auch der **Schieber** Unternehmer in dem zu § 1 Nr. 1 entwickelten Sinne (vgl. dort B III 4 S. 162, IV 4 b S. 167), aber es ist oft sehr schwer, diese Unternehmereigenschaft aus einzelnen, mehr zufällig festgestellten Verkäufen herzuleiten (vgl. den Diamantenhandel in Cafés, den Antiquitäten- und Teppichhandel durch sog. Wohnungsschieber). Auf vielen Gebieten spielen zudem bei der eingetretenen sozialen Umschichtung und den hohen Preisen für gebrauchte Gegenstände tatsächliche Privatverkäufe eine Rolle, die für die Geschäftswelt eine wesentliche Konkurrenz bedeutet. Aus diesen Erwägungen erklärt sich die Unterstellung auch bestimmter Arten von Privatverkäufen unter die Luxussteuer; vgl. unten § 23 Abs. 1 Nr. 3.

IV. Wegen der **Geschichte der Luxusumsatzsteuer,** in Deutschland wie im Ausland, vgl. Einleitung 1. Kap. A IV (S. 8/9, Geschichte), B II b S. 13/14 III ff. S. 14 ff. (Entwickelung der deutschen Luxussteuer), C (S. 26 ff., die gleichartigen Steuern im Ausland).

Hervorgehoben sei hier nochmals die Stärke der Überzeugung von der sozialen Gerechtigkeit einer Luxusumsatzsteuer, wie sie sich aus dem ziemlich gleichzeitigen Auftreten des Gedankens in fast allen wichtigeren Staaten ausprägt und der Nachdruck, mit dem der Wunsch einer Luxusumsatzsteuer großen Umfanges bei der Beratung der kleinen Luxussteuerliste des alten UStG. 1918 im Reichstag hervorgetreten ist (Ber. 1918 S. 32; StenBer. 1918 S. 4743 D, 4762 A, 4766 C, S. 6048 B).

B. Die Frage, auf welcher Wirtschaftsstufe die Luxussteuer einzufügen ist.

I. Die Luxusumsatzsteuer kann nicht ohne weiteres in der Weise an die Stelle der allgemeinen Umsatzsteuer treten, daß überall da, wo ein Luxusgegenstand umgesetzt wird, also **bei jedem Verkauf,** der Steuersatz sich erhöht. Ein hoher Steuersatz kann sich nicht wiederholen: wollte man so vorgehen, so würde eine weit höhere Belastung die Folge sein, als Steuer tatsächlich eingeht und der wirtschaftliche Aufbau des Handels mit Luxusgegenständen würde gestört werden: ein **Zwischenhandel** wäre, wenn jeder Umsatz erneut einen hohen Steuersatz auslöste, gar nicht mehr möglich. Gerade bei Luxusgegenständen muß aber der Großhandel (die Fabrik) den Kleinhandelsbetrieben die Ware in den für die einzelnen Betriebsgrößen nötigen Mengen und Zusammenstellungen zuführen. Außerdem würde die Ausfuhr bei Belastung mehrerer vorhergegangener Umsätze stark gefährdet werden.

Es ist also erforderlich, für die Luxussteuer **einen Umsatz** auf der Stufenfolge der Umsätze herauszusuchen, diesen mit dem Luxussteuersatz zu belegen, während die vorhergehenden oder nachfolgenden Umsätze lediglich der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegen.

II. Wieviel Wirtschaftsstufen dabei zur **Auswahl** stehen, hängt von der **Vorfrage** ab, ob die Luxusumsatzsteuer Gegenstände belasten will, die zum Luxusgebrauch bereits fertig, also Luxusgegenstände bereits sind, oder ob die Luxussteuer diese Gegenstände gleichsam mittelbar belasten will durch Besteuerung der zu ihrer Herstellung verwendeten Bestandteile, wobei wieder **Rohstoffe** (z. B. Rohseide, Rohwolle, Edelholzbretter, Edelrohr, Edelmetalle, Häute und Felle) oder **Halberzeugnisse** (z. B. Seiden-, Wollgewebe, Möbel-

gestelle, Leder) in Betracht kommen. Gegen die Belastung in einem solchen frühen Stadium sprechen die bereits in der Einleitung 1. Kap. B II (S. 12/13) erwähnten Gründe. Sie gelten im besonderen Maße für hochwertige Rohstoffe und Halberzeugnisse, da hier erhebliche Beträge beim Beginn der Produktion bereits festgelegt werden mußten, an deren „Abwälzung" durch Ersparung in der Fabrikation nicht zu denken ist, und da eine Ausfuhrvergütung bei der Vielfältigkeit der Bestandteile gerade von Luxusartikeln in sehr vielen Fällen ausgeschlossen erscheint.

Diese Überlegung führt dazu, erst Fertigerzeugnisse als geeignete Objekte der Luxussteuer anzusehen. Dieser Grundsatz wird durchbrochen werden können, wenn bei bestimmten Halberzeugnissen besondere Gründe für die Steuerpflicht sprechen. Das ist dann der Fall, wenn die Halberzeugnisse als solche bereits von den letzten Verbrauchern gekauft zu werden pflegen, um entweder im Haushalt selbst oder im Werklohn im Auftrage des Verbrauchers verarbeitet zu werden. Im Entw. 1919 (vgl. besonders die Anlage S. 21) waren insbes. Kleiderstoffe und sonstige Gespinstwaren schon als Meterware für luxussteuerpflichtig erklärt worden: der Ausschuß (Ber. 1919 S. 38) hat sich hiergegen ausgesprochen. Geblieben ist noch die Luxussteuerpflicht in den Fällen des § 15 II Nr. 30 und in mehreren Fällen bei Bestandteilen und Zubehörstücken (vgl. darüber näheres zu § 15 IV 3 α γ S. 428).

Im allgemeinen ist die Luxussteuerpflicht jedenfalls auf Fertigerzeugnisse abgestellt. Daraus ergibt sich, daß als früheste Wirtschaftsstufe für die Luxussteuer die der Herstellung (der Fertigstellung) des Luxusgegenstandes in Betracht kommt. Die Ware gelangt nur selten unmittelbar vom Hersteller zum Verbraucher: es ist also als weitere Wirtschaftstufe der Verkauf durch denjenigen, der die Ware erst seinerseits gekauft hat, den Händler, heranzuziehen. Dabei ergeben sich wieder zwei Möglichkeiten: die Ware kann zunächst an einen Großhändler gehen, der seinerseits (als Verteilungsgrossist oder Engrossortimenter) Kleinhändler versorgt, es folgt dann der Kleinhändler. Die Wirtschaftsstufe des Großhändlers scheidet für die Luxussteuer aus: sie fehlt einmal nicht selten und das Fehlen richtet sich dabei nicht nach Warenarten, sondern ist bei jeder Warenart möglich, weiter können mehrere Großhändler aufeinander folgen. Es fehlt also die steuertechnisch wie rechtlich nötige Bestimmbarkeit.

Zur Wahl stehen danach als für die Luxussteuer geeignete Wirtschaftsstufen Hersteller und Kleinhändler. Die Entscheidung, welche von beiden vorzuziehen sei, hat bei den Beratungen bei Aufstellung des Entwurfs und bei den Beratungen in der NV. die größte Rolle gespielt. Das Verständnis der Gründe für und wider ist nicht bloß von großer wirtschaftlicher Bedeutung, sondern ist auch in vieler Beziehung Voraussetzung für die richtige Handhabung und Auslegung des Gesetzes. Vgl. zum folgenden besonders Begr. 1919 S. 33f., StenBer. 1919 S. 2375 B (Einführungsrede des RFM.), Ber. S. 40/1, StenBer. 1919 (2. Lesung) S. 4081 C, 4076 B; Popitz Deutsche Allg. Ztg. v. 24. August 1919 Nr. 408; C. Becher, Mitt. der Steuerauskunftsstelle des RVerb. der D. Ind. 1919 S. 135.

III. Die Kleinhandelsteuer.

1. Das alte UStG. 1918 hat für die Luxussteuer den Umsatz in die letzte Hand, vom Kleinhändler unmittelbar an den Verbraucher gewählt, ebenso wie das in Frankreich und Italien (vgl. Einl. 1. Kap. C S. 26f.) geschehen ist. Mit der Verlegung der Luxussteuer in diese Wirtschaftsstufe sind folgende **Vorteile** verbunden.

a) Vom fiskalischen Standpunkt aus besteht der Vorteil, daß der Preis der Ware im Laden am höchsten ist und daß daher die Steuer — den gleichen Steuersatz vorausgesetzt — dort am meisten bringt.

b) Der Überwälzungskampf wird vermieden. Es kommt nur die Überwälzung einmal in Betracht. Damit schränkt sich auch die Gefahr ein, daß die Ware sich durch die Überwälzung stärker verteuert, als es der Steuer wegen erforderlich wäre und daß schließlich der Verbraucher erheblich mehr zahlen muß, als der Steuerfiskus erhält.

c) Der Handel braucht nicht beim Einkauf Kapital festzulegen, das er erst beim Verkauf (und der Bezahlung) der Ware wiedererhielte. Bevor die Ware vom Kleinhändler verkauft wird, ist die Luxussteuer lediglich Kalkulationsfaktor für den Kleinhändler und läßt noch keine Zinsen auflaufen.

d) Die Ausfuhr erfolgt unbehindert und ohne daß eine Vergütung erforderlich wird.

e) Die Steuer kann auf die letzte Beschaffenheit des Gegenstandes abgestellt werden, ohne daß es darauf ankommt, ob er die ausschlaggebende Verfeinerung schon in der Fabrik oder erst in der mit dem Laden verbundenen Werkstätte (Nähstube usw.) erhält. Es ist auch möglich, die Steuer auf Halberzeugnisse auszudehnen, die von der Hausfrau zur Verarbeitung im Haushalt oder durch die für sie im Werkvertrage arbeitende Schneiderin, Modistin gekauft werden (wenn auch in diesen Fällen die Umgehung durch die als Wiederveräußerer auftretende Schneiderin usw. möglich ist).

2. Diesen Vorteilen stehen aber vier gewichtige **Nachteile** gegenüber.

a) Sobald die Luxussteuer sich nicht bloß auf wenige Gegenstände, die zumeist auch in Spezialgeschäften verkauft werden, beschränkt, wie das § 8 des alten UStG. 1918 tut, sobald vielmehr möglichst alle Gegenstände einbezogen werden sollen, die als Luxus angesehen werden, ergibt sich eine Liste, die einmal sehr umfangreich ist und die weiter mit vielfältigen Unterscheidungen, sei es nach dem Stoff, sei es nach der Bearbeitungsart, sei es nach dem Preis, arbeiten muß. Der Kleinhändler muß diese Liste kennen und handhaben, was eine umfassende Warenkenntnis voraussetzt, und muß auf das genaueste Buch führen. Mag das bei Spezialgeschäften mit gutem Personal möglich sein, so ist es unmöglich bei Geschäften, die vielerlei Waren führen: das sind nicht nur die (organisatorisch zur Lösung schwieriger Aufgaben eingerichteten) Warenhäuser, sondern vor allem zahlreiche Geschäfte kleinerer Art bis zum Basar im kleineren Ort herunter, Geschäfte, die vielfach auch nicht über geübtes Personal verfügen und deren Inhaber nicht die Vorbildung haben, um über Herstellung und Zusammensetzung der ihnen durch Reisende und Engrossortimenter gelieferten Waren unterrichtet zu sein.

b) Die Kleinhändler, die luxussteuerpflichtig wären, würden sehr groß an der Zahl sein. Viele von ihnen sind kleine Geschäftsleute, denen die Buchführung schwierig fallen würde und die auch nicht selten die Einkalkulierung der Steuer nicht richtig vornehmen würden. Auch die Gefahr ist nicht klein, daß diese, vielfach ohne Banken arbeitenden, Geschäftsleute am Schluß des Steuerabschnittes die großen Beträge, die die Steuer vor allem bei den heutigen Preisen ausmacht, nicht zurückgelegt haben würden.

c) Mit dem zu a und b Ausgeführten hängt die Unmöglichkeit einer Überwachung zusammen. Die Buchführung kann im mittleren und kleineren Laden (man denke z. B. an das Weihnachtsgeschäft in einem Basar) nicht immer gewissenhaft jeden Gegenstand umfassen, jedenfalls ist die Richtigkeit der Bücher nicht nachprüfbar. Die Folge müssen also schlechter Ertrag der Steuer, Schädigung des ehrlich zahlenden Kaufmannes (z. B. auch des Spezialgeschäftes) durch den nicht zahlenden und weitere Schädigung der Geschäftsmoral sein.

d) Dazu kommt, daß bei einer umfangreichen Liste die Feststellung bei jedem einzelnen Verkauf, ob tatsächlich ein Verkauf in die letzte Hand

vorliegt oder ob (dann luxussteuerfrei) an Wiederveräußerer verkauft wird, von größter Bedeutung ist. Es gibt für den Kleinhandel zwar den Typus des Ladenbesitzers, aber der Ladenbesitzer ist nicht der einzige Kleinhändler: das Versandgeschäft, die Veräußerung unmittelbar von der Fabrik treten (abgesehen vom Straßen- und Hausiererhandel) hinzu. Anderseits ist auch der Ladenbesitzer nicht immer bloß Kleinhändler, er verkauft auch an Wiederveräußerer (Handwerker, Schneider, Modisten usw.), außerdem sind Fabrik und Kleinhandel sowie Groß- und Kleinhandel nicht selten rechtlich in einer Hand und auch betriebstechnisch kaum immer getrennt. Die Feststellung des Verkaufs im Kleinhandel ist aber nur in der Form der Wiederveräußerungsbescheinigung möglich (§ 22), wie auch die eingehenden Beratungen über die (von der NV. gestrichenen) allgemeine Kleinhandelssteuer des Entw. 1919 gezeigt haben und wie das Vorbild Frankreichs ergibt. Das Verfahren der Wiederveräußerungsbescheinigung ist aber nicht bloß für alle Beteiligten ganz außerordentlich lästig, sondern hat ebenfalls zahlreiche Umgehungen zur Folge.

IV. Die Herstellersteuer.

Aus diesen Gründen ergibt sich die Notwendigkeit, die Luxussteuer möglichst nicht zum Kleinhändler zu legen, sondern eine andere Wirtschaftsstufe zu suchen: es bleibt die Besteuerung des Herstellers.

1. Mit ihr sind folgende **Vorteile** verknüpft:

a) Steuerpflichtig werden Unternehmer, die Stoff- und Bearbeitungsart des Gegenstandes genau kennen, also sowohl in der Lage sind, ohne Einzeluntersuchung zu entscheiden, ob der Gegenstand unter die Vorschriften und Bestimmungen über die Luxussteuerpflicht fällt, als auch der Steuerbehörde gegenüber nicht den guten Glauben für sich in Anspruch nehmen können, die Luxussteuerpflicht des Gegenstandes nicht gekannt zu haben.

b) Diese Unternehmer sind ganz erheblich geringer an der Zahl, als die bei der Kleinhandelssteuer steuerpflichtiger Kleinhändler, die die Gegenstände an die Verbraucher vertreiben. Sie sind ferner überwiegend größere Geschäftsleute, die über gute Bücher, das nötige Personal verfügen und für die Abführung der Steuer sicher sind. Daß zahlreiches Personal eine besonders wirksame Garantie gegen Steuerhinterziehungen darstellt, ist hervorzuheben. Freilich trifft auch die Herstellersteuer nicht selten Handwerkerbetriebe und auch sonst manche kleineren Unternehmen (z. B. Modisten, Nähstuben). In der Hauptsache aber handelt es sich um Fabriken, nicht selten, wie z. B. bei Automobilen, Bijouteriewaren, Grammophonen, Klavieren, Verlagen von Bilderwerken, photographischen Apparaten, Gardinen, Porzellan, um solche größten Umfanges.

c) Die Feststellung des Steuerpflichtigen macht ungleich weniger Schwierigkeiten, wie bei der Kleinhandelssteuer. Es bedarf keiner Wiederveräußerungsbescheinigung. Der Hersteller ist steuerpflichtig, gleichgültig an wen er verkauft. Freilich ganz fehlen auch beim Herstellerbegriff die Zweifel nicht (vgl. unter 2, c und zu § 18).

2. Diesen Vorteilen stehen indessen auch **Nachteile** gegenüber, die sich zumeist aus dem Fehlen der zu III 1 erwähnten Vorteile der Kleinhandelssteuer ergeben.

a) Fiskalisch ist ungünstig, daß die Steuer da erhoben wird, wo der Preis des Gegenstandes noch am niedrigsten ist. Dieser Nachteil wird freilich vollauf dadurch ausgeglichen, daß die Steuer mit viel größerer Sicherheit auch eingeht.

b) Die Steuer muß durch mehrere Wirtschaftsstufen überwälzt werden: meistens vom Fabrikanten zum Großhändler, von diesem — nicht selten über

einen weiteren Provinzialgroßhändler oder einen Engrossortimenter — zum Kleinhändler und von diesem erst unmittelbar zum Verbraucher. Damit wird frühzeitige Festlegung von Kapital erforderlich. Die Einsetzung des um die Steuer erhöhten Einkaufspreises in der Kalkulation erst des Fabrikanten, dann des Großhändlers und schließlich des Kleinhändlers verteuert die Ware nicht bloß um den Betrag, der sich aus der Berechnung des Steuersatzes vom Fabrikantenpreise ergibt; das gilt wenigstens, wenn die Preisaufschläge der Zwischenhände sich trotz des zahlenmäßig hohen Betrages auf der gleichen Höhe, wie früher ohne die Steuer halten — das gleiche gilt übrigens von etwaigen Agenten und Vermittlerprovisionen — und die Rabatte von dem um die Luxussteuer erhöhten Preise berechnet werden. Dazu tritt, freilich nur für die Übergangszeit, die Gefahr, daß die erforderliche Preiserhöhung ausgenutzt wird, um größere Beträge aufzuschlagen, als die Steuer tatsächlich erforderlich macht. Diese Nachteile werden sich verringern, sobald die Steuer im Wirtschaftsleben mehr, als es anfangs naturgemäß der Fall ist, als Spese empfunden wird. Wie jede Spese wird im Konkurrenzkampf auch die Spese Umsatzsteuer so sehr als möglich eingespart werden, was durch knappe Kalkulation, durch Nachprüfung der Gewinn- und Rabattquoten geschehen kann.

c) Schwierigkeit macht die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung, die eintritt, wenn auf einen luxussteuerpflichtigen Hersteller ein weiterer folgt. Das ist der Fall, wenn z. B. ein Fabrikant geschliffene Hohlgläser (die luxussteuerpflichtig sind) herstellt und ein anderer sie von ihm kauft, um sie in Lederkoffer oder versilberte Garnituren einzufügen, die wiederum luxussteuerpflichtig sind. (Weitere Beispiele vgl. zu § 19 S. 469ff.) Eine solche Doppelbesteuerung ist nicht erträglich. Die Maßnahmen, um sie zu vermeiden, sind aber wieder nicht ohne Nachteile. Das gilt einmal von dem Bestreben, nicht solche Gegenstände luxussteuerpflichtig zu machen, die in größerem Umfang auch zur Weiterverarbeitung verwendet werden: das führt leicht dazu, Gegenstände auch dann frei zu lassen, wenn sie unverarbeitet unmittelbar an den Verbraucher gelangen. Der wichtigste hierher gehörende Fall ist der der Kleiderstoffe, über andere vgl. unten zu § 15. Geht man diesen Weg nicht, so bedarf es entweder des unbequemen Vergütungsverfahrens des § 19 (vgl. diesen) oder des in den AusfBest. mehrfach verwendeten Bezugscheinverfahrens (vgl. ebenfalls zu § 19), das die Nachteile hat, die oben zu III 2 d wegen der Wiederveräußerungsbescheinigung hervorgehoben wurden. Immerhin läßt sich durch geschickte, den Eigentümlichkeiten der einzelnen Branchen angepaßte Verwendung der erwähnten Maßnahmen die Doppelbesteuerung ausschalten. — Nicht als Nachteil wird man bezeichnen können, daß bei der Herstellersteuer unter Umständen Gegenstände Luxussteuer tragen, die als solche nicht als Luxusgegenstände angesehen werden, bei deren Herstellung aber andere Luxusgegenstände verwendet sind: es entspricht vielmehr durchaus dem Luxusbegriff, wenn ein Frauenkleid, das an sich nicht luxussteuerpflichtig ist (weil z. B. keine feine Seide zum Nähen verwendet wurde), doch insoweit mit Luxussteuer belastet ist, als sein Hersteller, der keinen Anspruch auf Vergütung hat, luxussteuerpflichtige Spitzen verwendete.

d) Steuertechnisch schwierig ist bei der Herstellersteuer die Durchführung des Grundsatzes, daß die Ausfuhr möglichst unbelastet von der Luxussteuer erfolgen soll. Bei § 4 V, 2 (S. 307) wurde schon dargelegt, daß auf die Durchführung dann verzichtet werden muß, wenn der Ausfuhrhändler nicht unmittelbar beim Hersteller des Luxusgegenstandes kauft. Im übrigen hilft § 4 und, wenn der Ausführende Luxusgegenstände bei Herstellung der Ausfuhrware verwendet, § 19.

V. Bei Abwägung der Vor- und Nachteile der Herstellersteuer einerseits und der Kleinhandelssteuer anderseits haben sich sowohl der Entw. 1919 wie auch die NV. schließlich dafür entschieden, soweit als irgend möglich die Luxussteuer beim Hersteller zu erheben. Die oben zu III 2 abtsc und IV 1 a bis c erwähnten Gründe waren ausschlaggebend. Dazu kommen die schlechten Erfahrungen, die sowohl in Deutschland mit der Kleinhandelluxussteuer des § 8 des alten UStG. 1918 wie in Frankreich mit der dortigen (freilich trotzdem auch im neuen französischen Gesetz beibehaltenen) Kleinhandelluxussteuer gemacht worden waren. Abgesehen von Deutschland haben den Weg wenigstens teilweiser Besteuerung des Herstellers beschritten die Tschecho-Slowakei und Amerika (vgl. Einl. 1. Kap. C III und VIII S. 29 und 30).

Es erwies sich nun aber nicht als möglich, alle Luxusgegenstände beim Hersteller zu besteuern. Besondere Gründe machten es nötig, für einen kleinen Teil von Waren die Luxussteuer beim Kleinhändler zu belassen. Das galt vor allem für Gegenstände, die einen steuerlich erfaßbaren Hersteller nicht haben: wie Werke alter Meister, Antiquitäten, Pferde, Blumen, Wild; und weiter für echte Edelmetallwaren, bei denen besondere in § 21 näher dargelegte Gründe gegen die Herstellersteuer sprachen. Näheres über die Kleinhandelluxussteuerliste vgl. in dem oben S. 99 abgedruckten Teil der Begr. 1919 (S. 36) und in der Vorbemerkung zu § 21. Das UStG. 1919 kennt daher **zwei Luxussteuern:** 1. die Herstellerluxussteuer des § 15 und 2. die Kleinhandelluxussteuer des § 21. Dazu kommt für die Übergangszeit des Kalenderjahres 1920 noch 3. der Fortbestand der Kleinhandelluxussteuer des § 8 des alten UStG. 1918 wegen der aus der Zeit vor dem 1. Jan. 1920 beim Kleinhändler auf Lager befindlichen, beim Hersteller also nicht erfaßten Luxusgegenstände: vgl. darüber zu § 47.

C. Vergleichende Betrachtung der Hersteller- und Kleinhandelluxussteuer.

I. Für die **Aufstellung der Luxussteuerlisten** gelten an sich für beide Luxussteuerarten die gleichen **Grundsätze,** die sich zum Teil aus dem zu A (S. 407 ff.) Ausgeführten ergeben, weiter zu § 15 I noch näher dargelegt sind. Ein wichtiger Unterschied besteht darin, daß bei der Herstellersteuer für die Entscheidung, ob ein Gegenstand luxussteuerpflichtig ist, nicht bloß die Einzelaufzählung in § 15 I und II maßgebend ist, sondern allgemein die (nur bei einigen Gegenständen durchbrochene) Voraussetzung besteht, daß der Gegenstand ein hauswirtschaftlicher sein muß (vgl. Näheres in § 15): diese allgemeine Voraussetzung ist bei der Kleinhandelssteuer nicht gegeben. Es entscheidet hier also lediglich die Liste. Werden z. B. Gegenstände zum gewerblichen Gebrauch aus Edelmetallen hergestellt (z. B. ein Kapellmeister erhält einen mit Edelsteinen besetzten Taktstock geschenkt), so sind sie luxussteuerpflichtig (Ausnahme vgl. in § 34 A I AusfBest.). Wichtig ist der Grundsatz vor allem bei Pferden, die ja überwiegend Produktionsmittel sind und die trotzdem, vorbehaltlich des Vergütungsverfahrens in § 24, luxussteuerpflichtig gemacht sind.

II. Die Luxusgegenstände des § 15 sind bei der Lieferung durch den Hersteller, diejenigen des § 21 bei der Lieferung durch den Kleinhändler luxussteuerpflichtig. Bei beiden Steuern ist Voraussetzung ein **liefernder Unternehmer** (vgl. aber zu VIII). Während es aber bei der Herstellersteuer gleichgültig ist, ob der Erwerber ein Weiterverarbeiter, ein Großhändler, ein Kleinhändler oder ein letzter Verbraucher ist, der Hersteller also grundsätzlich

bei der Lieferung an jedermann luxussteuerpflichtig ist, kommt es bei der Kleinhandelsteuer entscheidend auf den Erwerber an: die Kleinhandelsteuer wird nicht erhoben, wenn der Erwerber sich als Weiterveräußerer (ohne oder mit vorheriger Ver- oder Bearbeitung) in der Form des § 22 ausweist.

Eine gewisse Annäherung an diesen Grundsatz der Kleinhandelsteuer tritt bei der Herstellersteuer in den (wenigen) Fällen ein, wo das Bezugscheinsystem durch die AusfBest. eingeführt ist (vgl. zu § 19 III 2 S. 470).

III. Die Luxussteuer wird in beiden Fällen durch die Lieferung bestimmter, in den Listen des § 15 und des § 21 aufgeführter Gegenstände hervorgerufen: **der Luxus ist objektiviert** (vgl. zu A III 1 S. 407), die Verwendung durch den Erwerber, das **subjektive Element** des Luxusbegriffes, scheidet aus. Das gilt auch für die Kleinhandelsteuer, sie unterscheidet zwar zwischen weiterveräußerndem und nicht weiterveräußerndem Unternehmer, berücksichtigt aber nicht Bedarf und Verwendung auf seiten des Erwerbers.

Bei beiden Steuern ist aber trotzdem in gewissem Umfang auf das subjektive Element des Luxus Rücksicht genommen: die Wirkung der Luxussteuerbelastung soll nicht eintreten in denjenigen bestimmt umschriebenen Fällen, in denen der Erwerb des Gegenstandes offenkundig keinen Luxusaufwand darstellt, sondern aus einem wirtschaftlich oder kulturell billigenswertem Bedürfnis heraus erfolgte, insbes. im öffentlichen Interesse lag. In diesen Fällen setzt zwar bei der Lieferung auch die Luxussteuer ein, der Erwerber hat aber einen Vergütungsanspruch: § 20 für die Hersteller-, § 24 für die Kleinhandelsteuer.

Grundsätzlich nur bei der Kleinhandelsteuer, die ja unmittelbar bei dem Übergang an den letzten Verbraucher erhoben wird, war es möglich, in den umschriebenen Fällen von vornherein die Lieferung luxussteuerfrei zu machen: durch das Verwendungsscheinsystem des § 24 Abs. 2. Das Gesetz kennt für die Herstellersteuer nichts Ähnliches. Durch einige Sondererlasse ist trotzdem auch für die Herstellersteuer der Verwendungsschein zugelassen, so für Lieferungen an die Wehrmacht und in einigen anderen bei § 20 näher aufgezählten Sonderfällen.

IV. Eine **Konkurrenz beider Luxussteuerarten** findet im allgemeinen nicht statt. Es ist folgendes zu beachten:

1. Ein und dieselbe Lieferung kann nicht sowohl hersteller- wie kleinhandelsteuerpflichtig sein. Die beiden Luxussteuerlisten sind voneinander so abgegrenzt, daß der Gegenstand stets nur unter eine von ihnen fällt: vgl. darüber besonders wegen der Edelmetall- und Schmucksachen § 15 I Nr. 1 und 2, II Nr. 1 einerseits und § 21 Abs. 1 Nr. 1 anderseits (dazu AusfBest. § 34) und wegen der Kunstgegenstände § 15 II Nr. 2 einerseits und § 21 Abs. 1 Nr. 2 anderseits (dazu AusfBest. § 48; dort auch über etwaige Zweifelsfragen, z. B. bei Gegenständen der Keramik). Begrifflich entstehen aber Zweifel bei § 21 Abs. 1 Nr. 3: Antiquitäten können aus jedem der in § 15 I genannten Stoffe bestehen und die meisten der in § 15 II aufgeführten Gebrauchsgegenstände können Antiquitäten sein. Man wird sich dahin entscheiden müssen, daß § 21 Abs. 1 Nr. 3 eine lex specialis darstellt, die vorzugehen hat: liegt eine Antiquität vor, so scheidet § 15 aus und die Kleinhandelssteuer ist gegeben; Näheres über den Begriff der Antiquität vgl. in § 21 Abs. 1 Nr. 3.

2. Denkbar ist der Fall, daß ein Gegenstand zunächst beim Hersteller unter § 15 fällt und später beim Kleinhändler unter § 21. Nach dem zu 1 Ausgeführten kann das aber nur auf zweierlei Weise eintreten:

a) Ohne sachliche Veränderung ist es nur dadurch möglich, daß ein Gegenstand, nachdem er beim Hersteller versteuert ist, nachträglich durch Zeitablauf

und den Eintritt besonderer die Wertschätzung beeinflussender Umstände unter § 21 Abs. 1 Nr. 3 fällt: bei langer Zeit könnte man sich theoretisch denken, daß der Gegenstand Antiquität wird; praktisch wäre möglich, daß er durch Beziehung zur Zeitgeschichte Sammelgegenstand wird, etwa als Waffe, die ein berühmter Feldherr führte.

b) Bei sachlicher Veränderung durch Bearbeitung oder Verarbeitung kann die Aufeinanderfolge beider Steuern eintreten. Es kann z. B. eine beim Hersteller versteuerte goldene Uhr nachträglich mit Brillanten besetzt werden, ein Ledergürtel kann mit Halbedelsteinen ausgestattet werden, in einen herstellersteuerpflichtigen Bilderrahmen (vgl. AusfBest. § 43 I 2) kann ein Originalwerk gefügt werden, eine herstellersteuerpflichtige Wandbespannung kann nachträglich bemalt werden, ein Kästchen aus Edelholz kann mit Einlagen aus echtem Silber versehen werden u. ä. In diesen Fällen (§ 79 II AusfBest.) tritt eine Doppelbesteuerung ein, für deren Beseitigung das Gesetz keine Abhilfe kennt; insbes. findet das Vergütungsverfahren nach § 19 keine Anwendung. Den Fall, in dem diese Doppelbesteuerung am häufigsten hätte eintreten müssen, der der Verbindung einer (herstellersteuerpflichtigen) Kalotte mit einem echten Armband zu einem Uhrarmband, schaltet § 34 A I 1 AusfBest. aus.

V. Der **Steuersatz** beträgt bei beiden Steuern 15 v. H. Er tritt an die Stelle des allgemeinen Steuersatzes von 1,5 v. H., der selbstverständlich alle luxussteuerfreien Umsätze auch von Luxusgegenständen erfaßt (vgl. zu § 13). Für den Steuerfiskus beträgt aus den zu B III 1 a dargelegten Gründen der ihm zufließende Teil des letzten Preises eines Luxusgegenstandes bei der Kleinhandelsteuer mehr als bei der Herstellersteuer (sofern sich nicht Hersteller und Kleinhändler deckt). Ob die Belastung des Verbrauchers bei der Kleinhandel- oder der Herstellersteuer größer ist, hängt von der Art der Überwälzung bei dieser ab (vgl. oben zu B IV 2 b S. 414).

VI. Die **Vorschriften des 1. Abschnittes** des Gesetzes (§§ 1—13) finden auf beide Luxussteuern Anwendung. Das gilt vom Steuersubjekt (Unternehmerbegriff des § 1), vom Steuergegenstand mit der Beschränkung auf Lieferungen i. S. des § 5 unter Einbeziehung der Werklieferungen und unter Anwendung des Grundsatzes vom wertvolleren Bestandteil (§ 6), vom Steuermaßstab (Entgelt § 8), der Berechnung des Steuerbetrags (§ 10). Auch die Sondersteuerarten der Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2) und der Versteigerung (§ 1 Nr. 3) finden Anwendung (vgl. § 17 Nr. 1 und 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2).

Es bestehen jedoch folgende **Ausnahmen:**

1. § 2 Nr. 1 findet bezüglich der Ausfuhr Anwendung, abgesehen von dem Einzelfall des § 23 Abs. 1 Nr. 5 (Kunstgegenstände, Antiquitäten usw.). Für die Einfuhr besteht dagegen die Luxussteuerpflicht, durch die auch die Befreiung des ersten Umsatzes nach der Einfuhr ausgeschlossen wird. Die Behandlung der Einfuhr ist bei der Herstellersteuer und bei der Kleinhandelssteuer verschieden: bei letzterer ist die Lieferung aus dem Ausland Steuergegenstand, bei ersterer darüber hinaus jedes Verbringen in das Inland. Näheres über die Gründe und die Regelung vgl. zu § 17 Nr. 3 (S. 448).

2. Das Vorrecht des reinen Handels in § 7 gilt an sich auch für Luxusgegenstände. Die Steuerfreiheit scheidet aber aus, wenn sie eine Lieferung treffen würde, an die § 15 oder § 21 der Luxussteuerpflicht anknüpft. Vgl. hierüber bereits in § 7 VII (S. 348).

VII. Gemeinsam ist für beide Sondersteuerarten das **formelle** Steuerrecht, soweit es Besonderheiten für die Luxussteuer aufweist. In Betracht kommen

1. Die besondere Anzeigepflicht (§ 30 Abs. 1 Satz 2 und 3);
2. Die besondere Buchführungspflicht (Lagerbuch, Steuerbuch, § 31 Abs. 2).
3. Der Steuerabschnitt von einem Kalendervierteljahr (§ 33 Abs. 1 Satz 2).
4. Die gesonderte Aufführung der Entgelte für luxussteuerpflichtige Lieferungen in der Steuererklärung (§ 35 Abs. 2 Nr. 3).

Dazu kommen die Sondervorschriften für die Einfuhr und Ausfuhr (§ 33 Abs. 4, § 35 Abs. 1 Satz 1, §§ 38, 41, 42 Abs. 2).

VIII. Eine beiden Steuerarten gemeinsame, der allgemeinen Umsatzsteuer fremde Regelung stellt die **Sonderregelung der Luxussteuer auf Privatverkäufe** dar. Die Vorschrift findet sich zwar im Abschnitt über die Kleinhandelsteuer (§ 23 Abs. 1 Nr. 3). Sie umfaßt aber sowohl Gegenstände des § 15 wie des § 21, aber nicht sämtliche dieser Gesetzesstellen, sondern nur eine Auswahl. Die Regelung ist für beide Gruppen von Gegenständen nicht völlig die gleiche. Gemeinsam ist aber die Versteuerungsart (§ 39). Näheres vgl. zu § 23 Abs. 1 Nr. 3.

II. Erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Luxusgegenstände durch den Hersteller.

[Überschrift des II. Abschnittes des Gesetzes.]

Anmerkungen.

1. Der II. Abschnitt umfaßt die §§ 15—20. Im Entw. 1919 (S. 5ff.) stand zwischen dem Abschnitt I und dem jetzigen Abschnitt II als Abschnitt II „die erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung hauswirtschaftlicher Gegenstände im Kleinhandel", eine allgemeine Kleinhandelsteuer von 5 v. H., die in der NV. gestrichen wurde (vgl. Ber. 1919 S. 37, 14; Einl. 1. Kap. B IV 2 S. 19, IV 6 S. 21; 2. Kap. B II 2 S. 50). Der jetzige II. (im Entw. 1919 III. §§ 20—26) Abschnitt hatte die Überschrift „erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Gegenstände durch den Hersteller". Die Ersetzung des Wortes „Gegenstände" durch „Luxusgegenstände" erfolgte im Ausschuß (Ber. S. 68), um besser hervorzuheben, daß nur der Luxus vorbelastet werden solle (vgl. entsprechend bei dem mit § 21 beginnenden III. Abschnitt).

2. Für die erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung von Luxusgegenständen hatte sich schon unter dem alten UStG. 1918 der Ausdruck Luxussteuer eingebürgert. Die Erlaßpraxis und die Rechtsprechung sprach allerdings durchweg nur von der „erhöhten Umsatzsteuer". Unter dem neuen UStG. 1919 hat auch die Erlaßpraxis nunmehr den — dem Gesetz fremden — Ausdruck Luxussteuer angenommen; vgl. AusfBest. § 2, § 12ff., sodann die Überschrift B vor § 32 usw. — Im Gegensatz zu der Luxussteuer des § 21 (der Kleinhandelsteuer) wird die Steuer des § 15 als Herstellersteuer bezeichnet. Die Rollen, Listen usw. sind in den AusfBest. (§ 132, § 134, Muster) mit Lh kenntlich gemacht.

§ 15.

(1) **Die Steuer erhöht sich auf fünfzehn vom Hundert des Entgelts bei der Lieferung der unter I und II bezeichneten Gegenstände durch denjenigen, der sie innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit herstellt oder gewinnt (Hersteller). Die erhöhte Steuerpflicht tritt nicht ein, wenn diese Gegenstände ihrer Beschaffenheit nach nicht für die Hauswirtschaft, sondern für den Gebrauch oder Verbrauch innerhalb einer gewerblichen oder**

beruflichen Tätigkeit bestimmt sind; dies ist dann nicht anzunehmen, wenn die Gegenstände der Befriedigung von Bedürfnissen zu dienen geeignet sind, die sowohl in der Hauswirtschaft wie bei Gelegenheit der Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestehen. Die erhöhte Steuerpflicht tritt ferner, unbeschadet der Vorschriften zu I Nr. 9 B a, II Nr. 21 und 23, nicht ein, wenn die Gegenstände ihrer Beschaffenheit nach zur Errichtung eines Bauwerkes bestimmt sind. Von der erhöhten Steuer befreit sind Arzneimittel, mit Ausnahme der zu II Nr. 16 genannten, Verbandstoffe, Gegenstände der Kranken-, Säuglings- und Wochenpflege und Vorrichtungen, die zum Ausgleich körperlicher Gebrechen dienen.

Den Wortlaut des Abs. 2 (Luxussteuerliste unter I u. II) vgl. oben S. 108. Die einzelnen Nummern sind bei den §§ 34—78 AusfBest. nochmals abgedruckt.

Wegen Entw. 1918 u. UStG. 1918 vgl. zu § 21. — Entw. 1919 § 20 u. Beilage dazu (S. 21). — Begr. 1919 S. 33 f. (abgedruckt oben S. 96 f.) u. S. 20. — Ber. 1919 S. 24, bis 41, 57—59.

Inhalt.

I. Verhältnis zu AusfBest. §§ 34—78.

§ 15 zerfällt 1. in einen *allgemeinen Teil*, den *Abs. 1 enthält*, und 2. *die Luxussteuerliste, die Abs. 2 unter I und II umfaßt*. Zu ihr sind die umfangreichen **§§ 34—78 AusfBest.** (abgedruckt im Anschluß an das Gesetz) zu vergleichen; über ihre materiellrechtliche Bedeutung und ihr zeitliches Inkrafttreten vgl. zu § 16 und AusfBest. §§ 31—33.

Die Einfügung der AusfBest. hinter § 15 würde die Kommentierung des Gesetzes sprengen und unübersichtlich machen. Da § 15 I und II in weitem Umfange durch die AusfBest. die praktische Bedeutung verloren haben, der Schwerpunkt bei den AusfBest. liegt, ist der Weg eingeschlagen worden, die Luxussteuerliste bei den AusfBest. zu kommentieren; dort sind die einzelnen Nummern des Abs. 2 I und II bei jedem auf sie bezüglichen Paragraphen nochmals

abgedruckt und, auch auf ihre selbständige Bedeutung neben den AusfBest., erläutert. Hier ist nur § 15 Abs. 1 erläutert und sind die allgemeinen Grundsätze über Aufstellung und Gliederung der Luxussteuerliste gegeben.

II. Das Steuersubjekt.

Steuersubjekt ist der herstellende Unternehmer.

1. Für den Begriff des Unternehmers gilt das gleiche, wie zu § 1 Nr. 1 (vgl. dort B S. 138ff.). Nur beschränkt sich die Steuerpflicht auf den gewerblichen Unternehmer. Der Angehörige der freien Berufe kommt nicht in Betracht; der Künstler, an den man denken könnte, wird durch § 15 nicht berührt, da Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik der Kleinhandelssteuer des § 21 Abs. 1 Nr. 2 unterliegen (wo nach der Novelle v. 18. Aug. 1920 die Künstler befreit sind). Soweit ein Künstler Vervielfältigungen vertreibt, ist er insoweit nicht Angehöriger eines freien Berufes, sondern Gewerbetreibender; vgl. im übrigen über die Frage zu § 48 AusfBest. — Auch bei § 15 gilt, daß die Absicht der Gewinnerzielung nicht nötig ist: die Kunstgewerbeschule oder die Fachschule, die Erzeugnisse ihrer Zöglinge, z. B. Stickereien oder Elfenbeinarbeiten, verkauft, ist luxussteuerpflichtig, ebenso das Blindenheim, das Korbmöbel verkauft.

2. Nicht jeder die Luxusgegenstände liefernde Unternehmer ist luxussteuerpflichtig (vgl. Vorbemerkung B I S. 411), sondern nur derjenige, der den Gegenstand hergestellt oder gewonnen hat (Hersteller). Wenn neben dem „Herstellen" auch das „Gewinnen" genannt ist, so bezieht sich dieser zweite Ausdruck auf solche technische Verfahren, bei denen es nicht auf das Bearbeiten oder Verarbeiten ankommt, sondern die Tätigkeit des Unternehmers sich im wesentlichen im Einsammeln und Herrichten von Rohstoffen erschöpft. Rohstoffe kommen in der Liste des § 15 nur wenige vor; in Betracht kamen nach dem Wortlaut des Gesetzes Halbedelsteine, die in Idar-Oberstein gegraben werden, aber nach § 34 AusfBest. trotz des Wortlauts des Gesetzes nicht beim Hersteller (Gewinner), sondern im Kleinhandel luxussteuerpflichtig sind. Die in § 15 II 13 genannten Vogelbälge, -reiher und -federn sind ausländischen Ursprungs, ein steuerpflichtiger Gewinner im Inland ist nicht wohl zu denken, von Ausnahmefällen bei Tierzüchtern (zoologischen Gärten) abgesehen. Die in § 15 II Nr. 10 genannten Felle von Pelztieren sind im Rohzustande nicht luxussteuerpflichtig, sondern erst nach der Zurichtung (abgesehen von der weiteren Verlegung der Luxussteuerpflicht zum Verarbeiter durch das Bezugsscheinverfahren des § 56 IV AusfBest.) Es erscheint danach zulässig, den Begriff des „Gewinnens" als nebensächlich zu betrachten. Soweit man etwa bei Verhüttungsverfahren oder chemischen Prozessen von „Gewinnen" spricht, handelt es sich um eine Be- oder Verarbeitung, die auch als Herstellung bezeichnet werden kann. Es kommt also auf den Begriff des Herstellers an: § 15 Abs. 1 enthält über ihn keine weitere Angaben, erst § 18 bringt nähere Vorschriften, dort vgl. nähere Erläuterungen.

III. Das Steuerobjekt.

1. Bei der Luxussteuer kommt als Steuerobjekt nicht jede Leistung in Betracht, sondern nur die Lieferung. Der Begriff der Lieferung ist der gleiche, wie er bei § 5 gewonnen wurde. Wer auf Grund eines bloßen Werkvertrages Waren herstellt oder bearbeitet, liefert nicht, seine Werkleistung ist nicht luxussteuerpflichtig, mag ihr Ergebnis noch so hochwertig sein: nicht er, sondern der Besteller, der weiter verkauft, gilt daher als luxussteuerpflichtiger Hersteller. Näheres vgl. zu § 18 Abs. 2.

2. Scheidet die Werkleistung aus, so ergibt sich andererseits aus § 5 Abs. 1 Satz 2 (dort zu VI 5 S. 320), daß die Werklieferung eine Lieferung ist. Wer also bei Ausführung des bestellten Werkes nicht bloß Nebensachen oder Zutaten hinzubringt, ist Lieferer. Die Lieferung ist luxussteuerpflichtig, wenn der Gegen-

stand, den sie betrifft, unter § 15 fällt. Das gilt auch für Reparaturen. Entscheidend ist dabei, wie zu § 5 bereits ausgeführt wurde, nicht Stoff und Bearbeitungsart des hinzugebrachten Stoffes, sondern es kommt darauf an, ob der gesamte bearbeitete (reparierte) Gegenstand ein Luxusgegenstand ist. Die AusfBest. enthalten sowohl nähere (nach § 16 bindende) Auslegungsregeln, als auch Ausnahmen.

a) Lediglich Wiederholungen des Grundsatzes unter Anwendung auf einzelne Fälle enthalten § 54 II 4 AusfBest. wegen der Wagen, wobei die Frage, ob bei Neulackierungen der Lack mehr als eine Zutat darstellt, bejahend entschieden wird, und § 56 VI AusfBest. bei Pelzen, wo ausdrücklich hervorgehoben wird, daß der zu einem Pelzbekleidungsstück zugebrachte Stoff nicht ein luxussteuerpflichtiges Fell (Pelzstück) zu sein braucht, sondern daß auch (an sich nicht luxussteuerpflichtiges) Futter oder Bezug die Reparatur luxussteuerpflichtig macht.

b) Über diese Auslegungsregeln hinaus bringen vom Grundsatz abweichendes materielles Recht einige andere Bestimmungen. AusfBest. § 54 I 4 (Chassis von Kraftfahrzeugen), § 34 A III (Reparaturen von Taschenuhren) und § 65 V (Reparaturen an Stand- und Wanduhren), § 42 C III 3 (Reparaturen an Luxusstiefeln) durchbrechen den Grundsatz, daß es auf die Art des Stoffes nicht ankomme, indem sie z. T. vorschreiben, daß Stoffe, die unzweifelhaft keine Zutaten und Nebensachen sind (Motorteile; Sohlen und Absätze), unberücksichtigt bleiben, z. T. bestimmen, auf welche Art von beigebrachten Stoffen es allein ankommt; vgl. im einzelnen die Bestimmungen selbst. Bei § 54 I Nr. 4 (Kraftfahrzeugchassis) findet sich eine Abstellung auf das Verhältnis der Reparaturkosten zum Steuerwert des Gegenstandes. Die Vorschriften zeigen, daß die Lösung der Eigenart des einzelnen Herstellungszweiges angepaßt ist. Weiterer Ausbau ist zu erwarten.

3. Zu betonen ist, daß der Begriff der Lieferung stets zwei rechtlich verschiedene Persönlichkeiten — Lieferer und Abnehmer — voraussetzt. Die Abgabe etwa vom Fabrikbetrieb eines Unternehmers an das Versandbüro oder den Laden des rechtlich gleichen Unternehmers ist niemals — auch nicht bei selbständiger Buchführung der beiden Betriebszweige — eine Lieferung. Die Steuer tritt also erst ein, wenn an einen rechtlich Dritten geliefert wird. Das dabei erzielte Entgelt ist Steuermaßstab. Dieser Grundsatz führt dazu, daß die Fabrik mit eigenen Kleinhandelsbetrieben nicht mit dem Wiederveräußererpreis, sondern mit dem erzielten Kleinhandelspreis herstellerluxussteuerpflichtig ist (vgl. oben zu § 1 C II 5 S. 193).

IV. Allgemeine Voraussetzung für die Luxussteuerpflicht von Gegenständen.

1. Die Abgrenzung der Luxusgegenstände von allen übrigen Waren erfolgt in § 15 gleichsam in zwei Stadien: zunächst werden diejenigen Waren ausgeschieden, die nicht hauswirtschaftliche Gegenstände sind, und sodann folgt unter I und II eine Aufzählung der einzelnen Warenarten, die nach Stoff, Bearbeitungsart oder Verwendungszweck luxussteuerpflichtig sind. Daraus ergibt sich folgender **Grundsatz:** Eine Ware ist nicht ohne weiteres luxussteuerpflichtig, wenn die Voraussetzung einer der Nummern der Listen zu I und II des § 15 auf sie zutrifft; es muß sich vielmehr um einen hauswirtschaftlichen Gegenstand handeln.

Von diesem Grundsatz bestehen Ausnahmen (vgl. zu 3). Zunächst bedarf es der Begriffsbestimmung des hauswirtschaftlichen Gegenstandes.

2. Der Begriff des hauswirtschaftlichen Gegenstandes (§ 15 Abs. 1). Das Gesetz geht davon aus, daß alle Waren in **drei Hauptgruppen** zerfallen: 1. Gegenstände, die für den Gebrauch oder Verbrauch innerhalb einer

gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestimmt sind; 2. Gegenstände, die zur Einrichtung eines Bauwerkes bestimmt sind und 3. Gegenstände, die für die Hauswirtschaft bestimmt sind." Diese Einteilung fand sich im Entw. 1919 nicht bloß bei der Herstellerluxussteuer, sondern auch bei der (in der NV. gestrichenen) allgemeinen Kleinhandelssteuer (Entw. § 14, Begr. S. 30f., S. 44f.). Die Einteilung beruht auf folgenden Grundsätzen:

a) Die Einteilung soll **abschließend** sein, d. h. jede denkbare Ware muß zu einer der drei Gruppen gehören. Das folgt aus der Fassung des § 15, bei der die dritte Gruppe in Gegensatz zu den beiden anderen gebracht ist. Aus dem Wortlaut folgt auch, daß der Begriff der hauswirtschaftlichen Gegenstände nicht positiv begrenzt werden soll, vielmehr sich ergibt, wenn die beiden anderen Gruppen ausgeschieden sind. Hauswirtschaftlich (also für die Luxussteuer in Betracht kommend) ist der Gegenstand, der weder zum gewerblichen Gebrauch oder Verbrauch, noch zur Errichtung eines Bauwerkes bestimmt ist.

b) Die Abgrenzung soll **objektiv** erfolgen. Nicht die Tatsache, daß ein Gegenstand durch die Lieferung gewerblichen, baulichen oder hauswirtschaftlichen Zwecken nachweislich zugeführt wird, entscheidet, sondern für die Bestimmung ist lediglich die sachliche Beschaffenheit maßgebend: die Worte „ihrer Beschaffenheit nach" finden sich zweimal in § 15 Abs. 1; wenn sie dort nach dem Worte „sondern" bei den Gegenständen für gewerbliche Zwecke fehlen, so erklärt sich das lediglich daraus, daß sprachlich eine Wiederholung vermieden werden sollte (vgl. auch Entw. 1919 § 14). Aus der Abstellung der Unterscheidung auf die objektive Beschaffenheit folgt:

α) Es ist gleichgültig, zu welchen Zwecken der Lieferer verkauft und der Erwerber kauft. Das ergibt sich schon aus der Natur der Luxusumsatzsteuer beim Hersteller überhaupt. Subjektive Elemente sind ausgeschaltet (vgl. Vorbemerkung zu A III 1 S. 407 C II und III S. 416f.). Auch aus dem Worte „bestimmt" zum Gebrauch in Gewerbe usw. kann kein subjektives Moment hergeleitet werden, als ob es auf die Absicht des Herstellers oder des Erwerbers ankäme. Es liegt ähnlich, wie in dem Fall des § 24 Abs. 1 c des pr. KAG., für das nach der Rechtsprechung des pr. OVG. — vgl. z. B. v. 8. April 1902 PrVerwBl. Bd. 24 S. 311 — nicht die Absicht der Benutzung (zum öffentlichen Dienste oder Gebrauch) entscheidet, sondern das Wort „bestimmt" objektiv auf die tatsächliche Benutzung hinweist; ebenso wird übrigens auch die ähnlich gefaßte Vorschrift des § 21 Abs. 3 des GrunderwerbStG. auszulegen sein. Bei § 15 Abs. 1 kommt selbstverständlich auch nicht die tatsächliche Benutzung selbst in Betracht, denn diese besteht bei der Lieferung noch nicht, sondern die Geeignetheit, die der Gegenstand nach seiner Beschaffenheit hat. Es ist also irrig, wenn z. B. angenommen worden ist, eine Ware, die ein Händler kauft, sei zum gewerblichen Gebrauche bestimmt, da sie ja für den Händler eben Ware bedeute. Die Irrigkeit der Ansicht folgt schon daraus, daß auf diese Weise die Herstellersteuer als solche aufgehoben werden würde, da dann die Luxussteuer nirgends zur Erhebung käme. Die Geeignetheit, Ware zu sein, scheidet also völlig aus. Die Geeignetheit muß sich auf den Gebrauch oder Verbrauch der nach der Beschaffenheit in Betracht kommenden Art selbst beziehen. Für die drei Gruppen ergibt sich danach:

αα) Bei der 1. Gruppe handelt es sich um Güter, die dazu dienen, andere Güter hervorzubringen. Der Begriff deckt sich also dem Grundsatz nach mit dem volkswirtschaftlichen der Produktionsmittel oder Produktivgüter (vgl. z. B. v. Philippovich, Grundriß der Polit. Ökonomie I. Bd. 11. A. 1920 S. 5f.). Zum gewerblichen Gebrauch gehört hier, wie überhaupt beim UStG. (vgl. zu § 1 S. 138ff.), auch die Urerzeugung, vor allem die Landwirtschaft; dazu kommt

die berufliche Tätigkeit. Es gehören also hierher Hilfsgüter (Produktionsmittel im engen Sinne), wie Werkzeug, Maschinen, Geräte, weiter die Rohstoffe und Halberzeugnisse, die als Materialien („Zweckgüter") bearbeitet oder verarbeitet werden.

ββ) Bei der 2. Gruppe handelt es sich eigentlich nur um eine Untergruppe der 1. Gruppe. Denn, wie die Begr. S. 31 zutreffend hervorhebt, erfolgt die Errichtung von Gebäuden im wesentlichen gewerblich und zum Zwecke gewerblicher Ausnutzung. Immerhin beseitigt die besondere Hervorhebung jeden Zweifel: nicht nur Gegenstände, die bei Fabrikbauten, bei landwirtschaftlichen Nutzbauten, Tiefbauten, Miethäusern verwendet werden, gehören hierher, sondern auch die für den Eigenwohnungsbau verwendeten Materialien.

γγ) Bei der 3. Gruppe handelt es sich um die Gegenstände, die unmittelbar den menschlichen Bedürfnissen dienen, also um die Genußgüter im weitesten Sinne. Der Ausdruck „hauswirtschaftliche" Güter ist bezeichnend, weil er die Privatwirtschaft des Menschen von seiner sonstigen Beteiligung am Wirtschaftsleben abgrenzt. Es gehören hier alle die Güter her, die der Mensch für sich als Individuum und in seiner Eigenschaft als Vorstand eines Haushalts braucht. Es können physische wie geistige Bedürfnisse sein. Die Begr. S. 44 führt auf:

Die Gegenstände, die zur Bekleidung — einschließlich Wäsche, Stiefel, Kopfbedeckung — als Schmucksachen, zur Zimmereinrichtung (Möbel, Teppiche, Fenstervorhänge, Ausstattungsgegenstände wie Vasen, Kunstgegenstände, Nippsachen), als Hausrat (Tisch-, Bett-, Kinderwäsche, Geschirr, Tischgerät, Küchengerät) oder zur Körperpflege (Waschmittel, Riech-, Schönheitsmittel), als Nahrungs- und Genußmittel oder für sonstige persönliche Versorgung (Wagen, Bücher, Musikinstrumente, die für Hausmusik in Frage kommen, Noten) dienen; es gehört alles hierher, was ein Haushaltsvorstand, eine Hausfrau — sei es für einen kleinen Haushalt oder für eine Haushaltung größten Stiles — einkauft, um die Familie im weitesten Sinne und bei allen Lebensmöglichkeiten zu unterhalten und zu versorgen.

β) Im allgemeinen entscheidet sich die Zugehörigkeit eines Gutes zu den drei Gruppen hiernach einfach. Es treten aber da Zweifel auf, wo sich die Kreise der Produktionsmittel und der hauswirtschaftlichen Gegenstände schneiden. Der Begriff der Produktionsmittel im volkswirtschaftlichen Sinne ist nicht absolut: es gibt oft Güter, die nur Produktionsmittel sein können (z. B. eine Maschine), sehr viele können aber sowohl der Produktion wie dem unmittelbaren hauswirtschaftlichen Gebrauche dienen (Mehl ist für den Müller Produktiv-, für die Hausfrau Genußgut). Das Gesetz braucht einen absoluten Begriff. Ihn zu gewinnen wird dadurch erleichtert, daß durch die Liste § 15 Abs. 2 (I und II) die Rohstoffe und Halberzeugnisse, die einer absoluten Zuteilung zur einen oder anderen Gruppe den größten Widerstand entgegensetzen, im wesentlichen ausscheiden. Die Schwierigkeit entsteht daher nur noch bei solchen Gegenständen, die als „Inventar" im gewerblichen Betriebe oder bei einer Behörde dienen und im hauswirtschaftlichen Betrieb „Hausgerät" sind. Für die Gewinnung einer absoluten Abgrenzung geht § 15 Abs. 1 (wie auch Entw. 1919 § 14) von dem Grundsatz des Durchschnitts aus. Der Grundsatz ist freilich in § 15 Abs. 1 nicht ganz glücklich zum Ausdruck gekommen. Denn aus der Vorschrift, daß gewerbliche Bestimmung „dann nicht anzunehmen ist, wenn die Gegenstände der Befriedigung von Bedürfnissen zu dienen geeignet sind, die sowohl in der Hauswirtschaft wie bei Gelegenheit der Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestehen", könnte man schließen, daß bei Geeignetheit als Produktionsmittel wie als Genußgut immer die letztere

Eigenschaft entscheidend sein sollte. Das ist aber offenbar nicht gemeint, denn sonst würden alle Gegenstände, die an sich bestimmten technischen Verrichtungen in Gewerbe, Landwirtschaft und Handwerk dienen, aber meist auch in Haushaltungen vorhanden sind, wie Hammer, Zange usw. zu den hauswirtschaftlichen Gegenständen zu rechnen sein; die Begr. 1919 S. 45 folgert das aber nicht. Es wird danach wie folgt zu entscheiden sein:

$\alpha\alpha$) Gegenstände, die überwiegend dem persönlichen Bedürfnisse dienen, aber auch in Geschäftsräumen — eben wegen der darin tätigen Menschen und ihrer Beziehungen zueinander — vorhanden sein müssen, rechnen stets zu den hauswirtschaftlichen Gegenständen: die Einrichtungen von Behörden, Kontoren, Büros, Hotels, wie Möbel, Teppiche, Vorhänge, Geschirr, Waschgeräte, Wanduhren, auch Klaviere (z. B. in Hotels), Wagen, Automobile. Das gleiche gilt von Schreibmaterialien, Schreibpapier. Es scheiden auch hier solche Gegenstände aus, die ihrer Beschaffenheit nach nur im gewerblichen Leben gebraucht werden, also z. B. Lieferungswagen, Omnibusse, Lastkraftwagen (vgl. AusfBest. § 54 I Nr. 1 Satz 3). Die AusfBest. treffen an vielen Stellen die Entscheidung so, daß Gegenstände, die in der Hauptsache im Gewerbe gebraucht werden, für luxussteuerfrei erklärt werden, die Frage sich also dann gemäß § 16 erledigt: vgl. wegen des Hotelgeschirrs aus Metall AusfBest. § 36 H V, wegen der optischen Geräte AusfBest. § 39 IV, wegen der Türschilder AusfBest. § 36 D 10. Dagegen verliert ein Gegenstand nicht dadurch die Geeignetheit für hauswirtschaftliche Bedürfnisse, daß er eine Kennzeichnung trägt, die ihn zum Inventarstück eines Betriebes macht, wie etwa das Hotelgeschirr nicht aus Metall, Hoteltischzeug, Schreibpapier mit Firmenaufdruck. Auch der sog. Büroschreibtisch oder Bürosessel kann nicht schlechthin als gewerblicher Gegenstand angesehen werden, er kann auch in einer Wohnung stehen (wegen des meist zu diesen Gegenständen verwendeten einfachen Holzes spielt die Frage keine große Rolle; vgl. § 15 I Nr. 13; s. auch AusfBest. § 43 VI 3).

$\beta\beta$) Werkzeuge und Geräte, die zu bestimmten technischen Verrichtungen dienen, bleiben auch dann Produktionsmittel, wenn sie daneben im Haushalt Verwendung finden. Meist scheidet auch diese Frage dadurch aus, daß die Geräte nicht unter die Liste zu I und II fallen. In Betracht kommen z. B. Meß-, Zeichen-, Schreibtisch- und Bürogeräte (im Gegensatz zu den zu $\alpha\alpha$ erwähnten Schreibmaterialien), die § 43 VI 1 AusfBest. befreit.

$\gamma\gamma$) Bei Gegenständen, die zur Errichtung von Bauwerken bestimmt sind, wird man davon ausgehen müssen, daß zum Bauwerk alles das gehört, was der Benutzer eines Bauwerks bei Beginn der Benutzung als vorhanden voraussetzt, was also nicht zu der vom Benutzer vorzunehmenden Einrichtung gehört. Es gehören hierher auch z. B. eingebaute Schränke, ferner Öfen, Zuleitungen. Über die Durchbrechung dieses Grundsatzes durch Einzelentscheidungen vgl. zu 3.

3. Die zu 2 aufgestellten Grundsätze über die Abgrenzung der hauswirtschaftlichen Gegenstände gelten nur, soweit nicht aus dem Gesetz eine bestimmte **Einzelentscheidung** zu entnehmen ist. Es kann sich dabei um Vorschriften handeln, die in offenbarem Gegensatz zu den Grundsätzen stehen oder auch um solche, die eine — jeden Zweifel ausschließende — Anwendung der Grundsätze darstellen. Die Vorschriften finden sich im Gesetz selbst (d. h. in § 15) oder in den AusfBest.; insoweit die AusfBest. solche Vorschriften treffen können, sind sie nach § 16 entscheidend (vgl. über die Frage, wieweit eine Vorschrift zur Abgrenzung dient und ob die Ausdehnung der Steuerpflicht sich auch auf andere als hauswirtschaftliche Gegenstände erstrecken kann, dort).

a) Bewußt abweichende Vorschriften enthält das Gesetz nach beiden möglichen Richtungen:

α) Gegenstände, die nicht hauswirtschaftliche sind, werden einbezogen, und zwar:

In § 15 Abs. 1 Satz 3 bestimmte Gegenstände, die zur Errichtung eines Bauwerks dienen („unbeschadet der Vorschriften zu I Nr. 9 B a, II Nr. 21 und 23"). Die Vorschrift ist insofern nicht sehr glücklich formuliert, als man zweifelhaft sein könnte, ob die dort bezeichneten Gegenstände auch dann luxussteuerpflichtig sein sollen, wenn sie nicht bloß zur Errichtung eines Bauwerks dienen, sondern auch gewerbliche Produktionsmittel sind, wie das z. B. bei Schaufensterscheiben der Fall ist. Man wird davon ausgehen müssen, daß die Gegenstände zur Errichtung eines Bauwerks nur eine Untergruppe der gewerblichen Gegenstände bildet und daß daher offenbar die Ausnahme absolut gemeint sein soll, ohne jede Rücksicht auf den Gebrauchszweck. Die Ausnahmen betreffen:

αα) Verglasungen an Fenstern und Türen, Spiegelglas, also Fenster in Wohn- und Geschäftshäusern, Schaufenster, Fenster an Automobilen, Wagen, Glasteile in Haus-, Wohnungs-, Laden- und Innentüren. Die Ausnahme ist erst im Ausschuß (Ber. 1919 S. 32) eingefügt worden. Vgl. auch zu AusfBest. § 39 III 2.

ββ) Parkettäfelboden, vgl. AusfBest. § 67.

γγ) Wandbekleidungen, vgl. AusfBest. § 69. Vgl. weitere Fälle der AusfBest. unten zu b (S. 428).

β) Gegenstände, die an sich hauswirtschaftliche sind, werden ausgenommen durch § 15 Abs. 1 Satz 4: Apothekerwaren, und zwar:

αα) Arzneimittel. Hierher gehören nicht bloß die im Deutschen Arzneibuch aufgeführten, sondern auch die dem freien Handel zugänglichen. Gleichgültig ist auch, ob es sich um fertige Mittel oder um solche handelt, die auf Rezept hergestellt werden. Ausgenommen sind nur die — luxussteuerpflichtigen — Geheimmittel (vgl. § 62 AusfBest.). Eine weitere Ausnahme folgt auch aus § 15 II Nr. 15, soweit Riech- und Schönheitsmittel gleichzeitig Heilzwecken oder doch zur Linderung von Leiden dienen (wie z. B. Kölnisches Wasser, wohlriechende Essenzen); über die Abgrenzung entscheiden (gemäß § 16) die AusfBest. (§ 61). Dabei ergibt sich, daß auch Gegenstände, die im Deutschen Arzneibuch stehen, luxussteuerpflichtig sein können: nach § 61 IV 1 Satz 4 AusfBest. sind natürliche oder künstliche Riechstoffe (auch wenn sie im Arzneibuch stehen) dann nicht als Heil- sondern als Riechmittel anzusehen, wenn sie in Einzelmengen von 100 g oder weniger geliefert werden.

ββ) Verbandstoffe, auch z. B. aus Leder oder Seide.

γγ) Gegenstände der Kranken-, Säuglings- und Wochenpflege, wie z. B. — selbst wohlriechende — Wund-Säuglingspuder, Frostcreme u. a. (§ 61 V AusfBest.), chirurgische Instrumente aus Edelmetall (§ 34 A I 1 d und 3 g AusfBest.) oder aus Glas (§ 39 IV 2 g), sowie die in § 38 D 5 AusfBest. genannten Gegenstände. Nicht hierher rechnet AusfBest. § 36 C 3 Bettwärmflaschen aus Kupfer, Zinn und Nickel (mit Recht, weil sie auch aus anderen Stoffen dem Zweck genügen; vgl. § 36 D 14).

δδ) Gegenstände zum Ausgleich körperlicher Gebrechen. Hierher gehören Augengläser, also Brillen und Klemmer (auch Eingläser), die bereits § 8 Nr. 1 Abs. 2 des alten UStG. 1918 ausnahm (vgl. Ber. 1918 S. 90, StenBer. 1919 S. 4105 B); vgl. AusfBest. § 34 A I 1 a, 3 g, wo selbst Augengläser mit echten Gestellen als luxussteuerfrei erklärt sind; dagegen sollen Lorgnons und Lorgnetten unter bestimmten Voraussetzungen (§ 39 IV 2 b) luxussteuerpflichtig sein, weil sie durch die Ausgestaltung des Stiels und der Kette zu Schmuckgegenständen werden. Weiter gehören hierher die Zahnprothesen und Zahnfüllungen, auch wenn sie aus Platin oder Gold oder Porzellan sind (vgl. § 34 A II 1 a, § 38

D 5 AusfBest.), sowie alle sonstigen Prothesen, auch wenn sie z. B. aus Edelholz (Hikoryholz) oder Leder sind.

εε) In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, daß die allgemeine Befreiung sich nicht auch auf solche Gegenstände erstreckt, die der Erhaltung der Gesundheit, der körperlichen „Ertüchtigung" dienen. Das Gesetz kennt keine allgemeine Befreiung von Turn- und Sportgeräten. Der Ausschuß hat zwar die Vorschrift in § 20 I Nr. 17 des Entw. 1919 gestrichen (vgl. Ber. 1919 S. 38, auch R. Nordhausen im Roten Tag v. 16. Okt. 1919 Nr. 229), aber keine ausdrückliche Befreiung eingefügt. Auch im einzelnen fehlen befreiende Vorschriften über Sport- und Turngeräte; die zu *ηη* erwähnten Vorschriften über Spielsachen kommen nicht in Betracht, da bei ihnen an Kinderspielsachen gedacht ist. Da Sport- und Turngeräte unter den Begriff der hauswirtschaftlichen Gegenstände fallen, sind sie luxussteuerpflichtig, wenn eine der Vorschriften des § 15 auf sie zutrifft. Besonders hervorgehoben wird die Luxussteuerpflicht der Personenfahrzeuge (§ 15 II Nr. 8, AusfBest. § 54), wozu Rennwagen, Wagen für Traberrennen, Rennmaschinen, Segeljachten, Sportruderboote usw. gehören, und der Handwaffen (§ 15 II Nr. 5, AusfBest. § 51). Wegen des Stoffes tritt Luxussteuerpflicht ein, wenn Edelholz der in § 15 I Nr. 13 genannten Art (wo z. T. Polierung hinzutreten muß) verwendet ist, wie z. B. bei Tennisschlägern, Golfgeräten: das kann auch bei Bobsleighs, Skeletons der Fall sein, die zwar keine Personenfahrzeuge i. S. des § 15 II Nr. 8 sind, wie AusfBest. § 54 II 7 ausdrücklich hervorhebt, aber deshalb unter § 15 I Nr. 13 fallen können. Ferner kommt § 15 I Nr. 12 (§ 42 AusfBest.) — Gegenstände aus Leder — in Betracht, z. B. bei Bällen, Boxbirnen. Dagegen sind Bälle aus Gummi (z. B. auch die mit Baumwolle oder Seide umsponnenen Tennisbälle) nicht luxussteuerpflichtig (§ 15 II Nr. 14 macht nur eine beschränkte Anzahl von Kautschukwaren, zu denen noch die Pneumatiks nach § 15 II Nr. 8 treten, luxussteuerpflichtig). Die Sportkleidung ist frei, soweit es sich nicht um Leder (§ 15 I Nr. 12, AusfBest. § 42 F VIII; auch Lederhandschuhe und Gamaschen gehören hierher; vgl. § 42 D I, F VII) oder um Sportjacken aus gewirkter Seide handelt. Für sportliche Zwecke, die unmittelbar im öffentlichen Interesse liegen, sieht § 197 AusfBest. weitgehende Vergütungsmöglichkeiten vor; vgl. dort.

ζζ) Ebenso sei in diesem Zusammenhang hervorgehoben, daß auch eine allgemeine Befreiung von Spielsachen oder Gegenständen für die Erziehung und Unterhaltung der Jugend fehlt. Auch hier hat der Ausschuß die Vorschrift des Entwurfs (§ 20 II Nr. 15), die bestimmte Spielsachen luxussteuerpflichtig machen sollte, gestrichen (Ber. 1919 S. 38), aber eine allgemeine Befreiung nicht eingeführt. Nur bei Bildern (§ 15 II Nr. 2) ist vorgesehen, daß Bilder, die der Unterhaltung und Fortbildung der Jugend dienen, luxussteuerfrei sind, wozu § 48 II Nr. 6 AusfBest. zu vergleichen ist. Außerdem ist in § 15 I Nr. 4, § 15 I Nr. 6, § 15 I Nr. 13 (vgl. auch AusfBest. § 43 VII) gesagt, daß die dort behandelten Stoffe die Spielwaren nicht luxussteuerpflichtig machen; das gleiche gilt nach § 15 I Nr. 12 e für Puppen und Puppenbälge aus Leder. Im übrigen können Spielsachen durch die verwendeten Stoffe (z. B. Edelmetall, Vergoldungen, Leder) luxussteuerpflichtig werden. § 15 II Nr. 18 macht außerdem Puppen und Puppenbälge bestimmter Art ausdrücklich luxussteuerpflichtig. Die AusfBest enthalten im übrigen zahlreiche Ausnahmen für Spielwaren (vgl. § 36 E I 3; § 38 E 1; § 39 I 3, IV 2 f; § 42 F IX; § 43 VII; § 44 IV; § 51 Nr. 5; § 52 III 4 d; § 54 II 7; § 72 II Nr. 10; § 73 V; § 75 VII; § 77 IV 2.). Luxussteuerpflichtig sind z. B. größere Puppenwagen, § 55 V; wegen der Fächer s. § 57 Nr. 4.

γ) Abweichungen von dem Grundsatz der Beschränkung auf hauswirtschaftliche Gegenstände enthalten auch diejenigen Vorschriften, die neben Fertigfabrikaten auch Bestandteile für luxussteuerpflichtig erklären. Diese Bestandteile sind Halberzeugnisse, die eigentlich als Produktivgüter anzusehen sind. Ihre Unterstellung unter die Luxussteuer ist erfolgt, einmal weil die Bestandteile zur Ergänzung oder Wiederherstellung in der Hauswirtschaft vorhandener Fertigerzeugnisse dienen und ferner, weil sonst Umgehungen durch Einzelverkauf der Teile und ihre Zusammensetzung möglich wäre. Hierher gehören die Bestandteile photographischer Handapparate (§ 15 II Nr. 4; AusfBest. § 50 II), von Handwaffen (§ 15 II Nr. 5, AusfBest. § 57 Nr. 3), von Musikinstrumenten (§ 15 II Nr. 6, AusfBest. § 52 III 2, 3, 4 e), von Personenfahrzeugen (§ 15 II Nr. 8, AusfBest. § 54 I 3, II 3, III 3), von Beleuchtungsgegenständen (§ 15 II Nr. 20, AusfBest., § 66 IV 1). Ebenso liegt es, wo Halberzeugnisse in die Luxussteuerliste aufgenommen sind, wie bei zugerichteten Fellen (§ 15 II Nr. 10, AusfBest. § 56), Hutausputz (§ 15 II Nr. 13) und besonders § 15 II Nr. 30 (Bänder, Stickereien, Spitzen, Tressenwaren, angefangene Handarbeiten). Dazu kommen die Halberzeugnisse, die durch die Luxussteuerpflicht von Gegenständen aus bestimmten Metallen (Edelmetalle § 15 I Nr. 1 und 2, besonders aber Kupfer, Zinn, Nickel und ihre Legierungen, § 15 I Nr. 6 — dazu AusfBest. § 34 und § 36) einbezogen werden; Ausnahmen hiervon bei bestimmten Bestandteilen von Beleuchtungskörpern, § 66 IV 3 AusfBest.

b) Hierzu treten die Auslegungsregeln der AusfBest. Sie können hier nicht alle aufgeführt werden. Beispiele wurden schon in großer Zahl genannt. Als besonders wichtig seien hervorgehoben einige Bestimmungen, die für die Abgrenzung zu den Bauwerken von Bedeutung sind.

α) Platten aus Tonzeugen und Ofenkacheln sind frei (vgl. § 38 B II 2, III 3 AusfBest.). Ausgenommen sind Platten und Ofenkacheln aus Porzellan, weil bei ihnen der Zweck der Ausschmückung überwiegt (AusfBest. § 38 D). Ferner hebt § 36 A I AusfBest. hervor, daß eiserne Herde durch kupferne Türen luxussteuerpflichtig werden können (vgl. aber auch § 36 G 1 e). Nach § 37 II AusfBest. sind Platten und Füllungen von Öfen aus feinem Guß luxussteuerpflichtig (weil der Zierzweck überwiegt). Warmwasserbereiter, auch Badeöfen sind luxussteuerpflichtig, wenn die Verkleidung aus den in § 15 I Nr. 6 genannten Metallen besteht (vgl. AusfBest. § 36 D 11).

β) Badewannen sind bei Herstellung aus den in § 15 I Nr. 6 genannten Metallen luxussteuerpflichtig (AusfBest. § 36 C 2). Dagegen sind sie frei bei Verwendung von Steingut- und Steinzeugplatten, nicht aber bei Verwendung von Porzellanplatten (vgl. § 38 B II 2, III 3, § 38 D).

γ) Wegen der Spülwaren (Klosetbecken u. ä.) s. § 38 B III 4.

δ) Wegen der Wandbekleidungen, denen Deckenbekleidungen gleichgestellt sind, vgl. § 69 AusfBest.

ε) Wesentlich ist, daß § 36 C Nr. 21 AusfBest. Türdrücker, Türgriffe, Fenstergriffe usw. aus den in § 15 I Nr. 6 genannten Metallen luxussteuerpflichtig macht. Man kann zweifeln, ob diese Bestimmung nicht über eine bloße Auslegung hinausgeht. Sie ist zu rechtfertigen, wenn man annimmt, daß es sich um eine Abgrenzung des Begriffs der nach § 15 II Nr. 2 luxussteuerpflichtigen Schmuckgegenstände der Inneneinrichtung, denen die Messing- und Kupfergriffe damit zugerechnet werden, handelt usw.

ζ) Bei plastischem und bildlichem Schmuck ist § 48 AusfBest. heranzuziehen. Danach gehören zur Inneneinrichtung (also nicht zum Bauwerk) auch Gegenstände der Ausschmückung von Treppenhäusern, Park- und Gartenanlagen. Vgl. im übrigen zu § 48 AusfBest.

V. Die Luxussteuerliste.

1. Zu der bei IV erörterten **allgemeinen Voraussetzung** — der Eigenschaft eines Gegenstandes als „hauswirtschaftlich" — muß die Einordnung des Gegenstandes in eine der Nummern hinzutreten, die § 15 Abs. 2 unter I und II aufführt und die in der §§ 34ff. AusfBest. näher bestimmt werden. Die Frage, ob ein Gegenstand zu den Luxusgegenständen gehört, konnte nicht mit einer allgemeinen Umschreibung gelöst werden; einzig möglich wäre hier eine Mindestentgeltgrenze, jenseits derer jeder hauswirtschaftliche Gegenstand als luxussteuerpflichtig zu betrachten wäre: daß ein solches Vorgehen zu den größten Ungleichmäßigkeiten führen, die Wahl der Mindestentgeltgrenze stets ein willkürliches Ergebnis zeitigen müßte — ein versilberter Fingerhut mit einem Fabrikationspreis von 50 Pf. ist ein Luxus, ein Bett mit einem Fabrikationspreis von 600 M. nicht —, bedarf keiner näheren Darlegung (vgl. im übrigen wegen der Mindestentgelte unten 3 d β $\alpha\alpha$ S. 431). Es bedurfte also, wie auch die ausländischen Gesetze (Einl. 1. Kap. C S. 26f.) zeigen, der Kasuistik. Für eine solche Aufstellung gibt es in der Gesetzgebung nur eine Parallele: den Zolltarif (und neuerdings den ihm angeschlossenen Tarif der Ausfuhrabgabe). Man hat daher die Luxussteuerliste nicht mit Unrecht als einen „inneren Zolltarif" bezeichnet (vgl. Popitz D. Allg. Ztg. v. 24. Aug. 1919 Nr. 408; StenBer. 1919 S. 4077 D), wobei als Überschreiten der „Zollgrenze" die Lieferung aus den Fabriken aufzufassen wäre.

2. Die Luxussteuerliste hat einen ziemlich bescheidenen **Vorgänger** in der (Kleinhandels-) Luxussteuerliste des § 8 des alten UStG. 1918 (Entw. 1918 § 7). Der Entw. 1919 (§ 20 S. 6 und Anl. S. 21) unterschied ein Verzeichnis stets luxussteuerpflichtiger im Gesetz selbst umgrenzter Gegenstände und die Aufstellung von Warengattungen, aus denen Luxusgegenstände erst durch nähere Bestimmungen des RR. auszusondern sein sollten. Die Begr. 1919 S. 34 f. begründete diese weitgehende Delegation mit der Unübersichtlichkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse. Der Ausschuß (Ber. S. 24ff.) ging einen anderen Weg; er war bestrebt, die Delegation einzuengen und die Abgrenzung der Luxusgegenstände im Gesetz selbst nach Möglichkeit vorzunehmen. Dies war nur möglich, wenn ein im Entwurf vorausgesetztes Unterscheidungsmerkmal, nämlich das des Mindestentgelts fallen gelassen wurde, da für dieses bei den schwankenden Preisverhältnissen eine Festlegung im Gesetz nicht in Betracht kommen konnte. Trotzdem blieb die Notwendigkeit weitgehender Delegation, die § 16 enthält. Sie hat dazu geführt, daß § 15 Abs. 2 allein eine Anschauung von der Liste der Luxusgegenstände nicht gibt, daß vielmehr die §§ 34ff. AusfBest. stets heranzuziehen sind; die Liste als solche ist damit ziemlich aufgelöst.

3. Die Grundsätze bei der Aufstellung der Luxussteuerliste.

a) Den leitenden Gedanken ergibt der Begriff des Luxus, wie er bereits in der Vorbemerkung A III 1 (S. 407) entwickelt wurde. Entgegen dem Standpunkt des Entwurfs war der Ausschuß (Ber. 1919 S. 24) bestrebt, nur das einzubeziehen, was „zum überwiegenden Teil von der Klasse der Bevölkerung gekauft wird, die zu den bemittelten und wohlhabenden gehört" und das auszuscheiden, was „für die minderbemittelte Bevölkerung erreichbar und käuflich ist". Unter diese Grenze ist aber dann herunter gegangen, wenn es sich um Gegenstände handelt, die zwar durchaus für die minderbemittelten Kreise erreichbar, sogar gerade für sie bestimmt sind, die aber für jedermann offenbar überflüssig sind, einem reinen Schmuckbedürfnis dienen; vgl. die Generalklauseln für Schmucksachen und Zier- und Schmuckgegenstände der Inneneinrichtung in § 15 II Nr. 1 und 2 (AusfBest. §§ 47 und 48), die Einbeziehung der Halbedelsteine und der Nachahmungen von Edelsteinen, Perlen und Halbedelsteinen in § 15 I

Nr. 4 (die Nummer ist unvollständig in der Fassung, vgl. § 34 A I 4 AusfBest.), die Luxussteuerpflicht auch von Gegenständen aus Bernstein, Korallen, Meerschaum, Perlmutter in § 15 I Nr. 5 (vgl. § 35 AusfBest.; die Nachahmungen — aus Zelluloid usw. — sind hier frei, können aber unter § 15 II Nr. 1 fallen), die Luxussteuerpflicht auch der nur fournierten Mahagonimöbel (§ 15 I Nr. 13 a; AusfBest. § 43 II 3; vgl. aber auch 4; Ber. 1919 S. 58), der Grammophone und Zupfinstrumente (§ 15 II Nr. 6, AusfBest. § 52), der Federboas, einschließlich der sog. unechten (§ 15 II Nr. 12, AusfBest. § 58), der gerade auch in Arbeiterkreisen vielfach gekauften besser ausgestatteten Kinderwagen (§ 15 II Nr. 9, AusfBest. § 55; die einfachen Kinderwagen sind selbstverständlich frei). Auch auf die Luxussteuerpflicht der in minderbemittelten Kreisen weit verbreiteten Geheimmittel ist zu verweisen (§ 15 II Nr. 16, AusfBest. § 62). Dagegen ist der in weiten Kreisen verbreitete Luxus, sich photographieren zu lassen, in § 15 II Nr. 2 (AusfBest. § 48 II Nr. 2) in weitgehendem Maße geschont worden (vgl. Ber. 1919 S. 25).

b) Nach Begr. 1919 S. 24 ist bei Ausstellung der Liste die besondere Notlage bestimmter Industriezweige berücksichtigt worden, indem Waren, die an sich Luxusgegenstände sind, freigelassen wurden, wenn die betreffende Industrie besonders in ihrer Existenz gefährdet war (vgl. auch Vorbemerkung A III 2 oben S. 408). Besonders nachdrücklich sind dabei die Interessen der Textilindustrie vertreten worden (vgl. Abg. Krätzig im Vorwärts v. 25. Nov. 1919 M. Nr. 602 und im Konfektionär; Ber. 1919 S. 38; StenBer. 1919 S. 4076 B). Zweifellos entsprechen die Vorschriften über die Luxussteuerpflicht besonders bei der Kleidung, aber auch bei der Wäsche, nicht dem Begriff des Luxus, obgleich gerade in der Kleidung der Unterschied der bemittelten und unbemittelten Kreise am schärfsten zum Ausdruck kommt und in der Kleidung auch bestimmte Teile der Bevölkerung erfaßt werden können, die gewiß eine Schonung nicht verdienen; vgl. die fast völlige Freilassung der Männeroberkleidung und die sehr beschränkte Besteuerung der Frauenoberkleidung in § 15 II Nr. 26 (AusfBest. § 72), ähnlich bei der Wäsche, wo außer Handspitzen nur breitere Maschinenspitzen die Luxussteuer auslösen (§ 15 II Nr. 25, AusfBest. § 71). — Besondere Berücksichtigung hat auch das Lithographengewerbe gefunden; insbesondere ist die Ansichtspostkarte befreit worden (§ 15 II Nr. 2, AusfBest. § 48 II Nr. 3; vgl. anders L. H. Schmidts, „Die Glocke“ Bd. 6, 1920, S. 351: „Wir brauchen keine Postkartenindustrie . . ., solange die Schulbücher unerschwinglich sind“.).

c) Das in der Begr. 1919 S. 24 hervorgehobene Bestreben, eine Hemmung in der Erzeugung von Qualitätsware zu vermeiden, berührt sich mit dem in der Vorbemerkung A III 5 S. 410 berührten Zusammenhang von Luxus und Kunst. Eine Befreiung der Qualitätsware, also hochwertiger Ware, war selbstverständlich nicht möglich. Der Weg, zum Schutz der kunstgewerblich guten Sachen auch Nachahmungen und Kitsch einzubeziehen, ist vielfach beschritten worden. Das ergibt sich schon aus den Ausführungen zu a und den dort gegebenen Beispielen. In der gleichen Richtung liegt es, wenn z. B. bei Fächern (§ 15 II Nr. 11, Ausf.-Best. § 57), bei Beleuchtungskörpern (§ 15 II Nr. 20: Luxussteuerpflicht aller Beleuchtungsgegenstände ohne Rücksicht auf den Stoff, so daß also Bronze und die Bronze nachahmendes verniertes Blech gleichstehen, AusfBest. § 66) alle Stoffe einbezogen sind. In erster Linie wird die Einbeziehung des Kitsches durch die Vorschrift des § 15 II Nr. 2 (Generalklausel für Schmuck- und Ziergegenstände) erreicht, die vor allem bei Metallen dahin wirkt, daß nicht nur die guten Gegenstände aus den in § 15 I Nr. 6 genannten Metallen, sondern in weitem Umfange auch Gegenstände aus Zink, Eisenblech, Blei luxussteuerpflichtig sind (vgl. AusfBest. § 36

H I, § 48). Freilich finden sich auch nicht wenige Fälle, wo gerade kunstgewerbliche gute, materialgetreue Gegenstände vorbelastet werden mußten, so besonders bei Porzellan (§ 15 I Nr. 8, AusfBest. § 38 D 1 c), bei Hohlgläsern (§ 15 I Nr. 9 A); gepreßte Gläser sind frei, geschliffene luxussteuerpflichtig) und bei den Textilien, wo die Handarbeit vielfach den Luxus bezeichnet, während Maschinenarbeit nur unter besonderer Voraussetzung (besondere Breite der Stickerei oder der Spitze) herangezogen sind; vgl. § 15 I Nr. 15 (AusfBest. § 45 A VI) und II Nr. 25 ff. (AusfBest. §§ 71 ff.). Auch bei Möbeln mußten materialechte Schnitzereien vorbelastet werden, wenn hier auch Nachahmungen in weitem Umfange einbezogen sind (§ 15 I Nr. 13, AusfBest. § 43 IV 2).

d) Eine für die Handhabung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für die Steuerbehörde besonders wichtige Forderung ist die einer klaren Abgrenzung von luxussteuerpflichtigen und luxussteuerfreien Gegenständen. Es handelt sich hier um die Frage der Abgrenzungsmethode.

α) Nur selten kann die Bezeichnung des Gegenstandes nach der Warengattung (der Type nach dem Gebrauchszweck und des im Sprachgebrauch dafür gegebenen Ausdrucks) genügen. Das ist möglich z. B. bei photographischen Handapparaten, Handwaffen, bestimmten Musikinstrumenten, Billards, Fahrzeugen (§ 15 II Nr. 4—8), Fächer, Federboas (§ 15 II Nr. 11, 12) und einigen Einzelfällen. Dazu kommen die wichtigen Sammelbegriffe der Schmucksachen und der Zier- und Schmuckgegenstände der Inneneinrichtung (§ 15 II Nr. 1 und 2).

β) Im allgemeinen bedarf es weiterer Kennzeichnung von Untergruppen innerhalb einer Warengattung. Dabei kommen mehrere Möglichkeiten in Betracht:

αα) Nahe liegt die Einführung eines Mindestentgelts, bei dessen Überschreiten der Gegenstand luxussteuerpflichtig sein sollte. § 8 des alten UStG. 1918 kannte in einigen Fällen solche Mindestentgelte (vgl. den Text oben S. 131). Die französischen und italienischen, auch alle übrigen oben S. 26 erwähnten ausländischen Gesetze arbeiten in weitestem Umfang mit diesem Abgrenzungsmittel. Auch der Entw. 1919 war auf seine Anwendung eingestellt, verzichtete freilich darauf, die Entgeltgrenzen im Gesetz selbst vorzuschreiben, wollte die Festsetzung vielmehr mit Rücksicht auf die Unsicherheit der Preisbildung dem RR. überlassen. Der Ausschuß (Ber. 1918 S. 24 f.) lehnte die Preisgrenze grundsätzlich ab, einmal, um die Delegation an den RR. zu vermeiden, weiter wegen der völlig ungeklärten Zustände auf dem Preismarkte, endlich weil gerade in einer Preisgrenze ein die Qualität gefährdendes, zur Preisunterbietung und damit zur Lohndrückerei Anlaß gebendes Moment erblickt wurde. Das Gesetz kennt daher in § 15 nirgends, in § 21 nur an einer Stelle (Abs. 1 Nr. 4, Blumen) ein Mindestentgelt. Die AusfBest. haben in einem Fall eine Preisgrenze benutzt (§ 48 II Nr. 11, Grabdenkmäler).

ββ) Wurde die Verwendung von Mindestentgelten ausgeschaltet, so blieben nur in der Sache selbst gelegene Merkmale. Hier und da sind Maße verwendbar (vgl. § 15 I 9 und § 39 III AusfBest. bei Verglasungen; § 15 II Nr. 18: Puppen über 65 cm, AusfBest. § 64; namentlich bei den Textilien in der Breite der Verzierungen § 15 I Nr. 15, § 15 II Nr. 25 ff., AusfBest. § 45, § 71 ff.; bei Holzintarsien AusfBest. § 43 III 1; bei dem Durchmesser von Knöpfen: AusfBest. § 35 II, § 39 I 4, § 47 II 1, § 76 III 2; bei bestimmten Küchengerätschaften, AusfBest. § 36 H V; bei der Höhe von Frauenstiefeln, AusfBest. § 42 C I 2; vgl. auch bei den Metallgespinsten AusfBest. § 45 A VIII; ferner die Wäschedurchschnittsmaße, AusfBest. § 71 I 5 b usw.). Von ausschlaggebender Bedeutung ist der verwendete Stoff; dieses Einteilungsprinzip beherrscht den Abschnitt I des

§ 15 Abs. 2, spielt aber auch in Abschnitt II (besonders bei den Textilien Nr. 25 ff.) eine große Rolle. Daneben ist die Bearbeitungsart, sei es der Herstellungsprozeß (Handarbeit, bestimmte Gewebearten) oder der Arbeitserfolg in der äußeren Gestaltung (gleichmäßig, ungleichmäßig, gemustert, gezackt usw.) herangezogen.

γ) Überblickt man diese Einteilungsmethoden und ihre Anwendung bei den einzelnen Nummern, so ergibt sich, daß die Gliederung der Liste in I und II nicht den Einleitungsworten der beiden Abschnitte ganz entspricht: bei I überwiegt allerdings Stoff und Bearbeitungsart, der Verwendungszweck spielt aber vielfach hinein (vgl. z. B. Taschenuhren, in § 15 I Nr. 1, 2, 6; Spülwaren in § 15 I Nr. 8 b; Verglasungen, Auflegeplatten in § 15 I Nr. 9, mehrfach in Nr. 12, 14 c). Keineswegs ist aber in Abschnitt II nur auf den Verwendungszweck abgestellt, der Stoff und die Bearbeitungsart sind in weitestem Umfang (fast jede Nummer gibt Beispiele) herangezogen. Es kann wohl gesagt werden, daß eine Systematisierung nicht gelungen ist; das ist zu bedauern im Interesse der Übersichtlichkeit und Gebrauchsfähigkeit. Ein selbständiger Versuch der Systematisierung kann hier nicht gemacht werden; dazu fehlt der Luxussteuerliste noch die nötige Festigkeit, es fehlen auch die auf eingehender Waren- und Betriebskenntnis beruhenden Vorarbeiten: die Warenkunden sind meist auf dem Prinzip des Stoffes aufgebaut, ebenso der Zolltarif. Der Stoff kann aber nicht zum Ziele führen. Vielleicht käme ein Aufbau nach den auf den Gebrauchszweck abgestellten Branchen (etwa den Abteilungen eines Warenhauses entsprechend) am ersten zum Ziele, wenn man nicht unter Verzicht auf jede Systematisierung zum alphabetischen Warenverzeichnis (vgl. zu § 16) kommen will.

e) In der Begr. 1919 (S. 48 f.) ist vielfach auf den Zolltarif Bezug genommen. Nicht wenige Fachausdrücke waren daher übernommen; auch im Gesetz und in den AusfBest. ist das der Fall. Der Anschluß an den Zolltarif ist gewiß erwünscht, weil so die reiche Zollpraxis verwendet werden kann und vor allem die Erhebung der Steuer bei der Einfuhr, wobei die Mitwirkung der Zollstellen unbedingt erforderlich ist (vgl. § 38 Abs. 3, AusfBest. §§ 20, 21), wesentlich erleichtert wird. Der Anschluß ist aber nur in beschränktem Umfang möglich. Der Zolltarif baut völlig auf dem Stoffprinzip auf, nimmt auf den Verbrauchszweck, auch auf den Wert nur in geringem Maße Rücksicht: es ist bekannt, daß die rein stoffliche Orientierung des Zolltarifs nicht selten zu reichlich gewundenen Ausdrucksweisen und wirtschaftlich unbegründeten Entscheidungen führt. Bei der Luxussteuer steht trotz der Wichtigkeit des Stoffes im Vordergrund der Verwendungszweck.

f) Der Begriff der hauswirtschaftlichen Gegenstände setzt im allgemeinen voraus, daß eine Ware gebrauchsfertig, ein „Genußgut“ ist (vgl. oben zu IV S. 422). Auch im Begriff des Luxus liegt, daß erst am fertigen Gegenstand die Entscheidung, ob Luxus gegeben ist, möglich wird. Daraus ergibt sich, daß die Liste in erster Linie Fertigerzeugnisse enthält, d. h. Gegenstände, die ohne weitere Bearbeitung und Verarbeitung zum Gebrauch oder Verbrauch (in der Hauswirtschaft) geeignet sind. Man kann auch sagen, daß es sich objektiv um Ladenware (Kleinhandelsware) handelt, obgleich die Steuer gerade nicht im Laden, sondern beim Hersteller erhoben wird; aber die Ware soll ladenreif sein. Schwierig ist die Frage, inwieweit neben den Fertigerzeugnissen auch Rohstoffe und Halberzeugnisse einzubeziehen sind: es ist nicht ganz zu umgehen, einmal weil im Haushalt selbst manche Halberzeugnisse verarbeitet zu werden pflegen, auch weil Umgehungen durch die Zusammensetzung getrennt gekaufter Bestandteile möglich sind (vgl. zu IV 3 a *γ* S. 428). Vor allem mußten Kleider- und Wäschestoffe, die von der Hausfrau selbst oder von im Werklohn

arbeitenden Handwerkern und Schneiderinnen verarbeitet werden, einbezogen werden, wie es der Entw. 1919 (Anl., Nr. 4 S. 22) auch vorsah. Der Ausschuß hat die Einbeziehung der Meterware gestrichen; Halberzeugnisse sind nur in sehr beschränktem Maße (vgl. die Aufzählung a. a. O. S. 428) noch luxussteuerpflichtig. Für diese Beschränkung spricht der wichtige steuertechnische Grund, daß die Einbeziehung von Halberzeugnissen das Vergütungsverfahren des § 19 nötig macht, indem erst der Fabrikant des Halberzeugnisses und — wenn es nicht in den Haushalt geht — der Hersteller des Fertigerzeugnisses besteuert wird und die Doppelbesteuerung nur auf dem Wege des § 19 ausgeglichen werden kann. In den AusfBest. ist aus diesem Grunde in einer sehr großen Anzahl von Fällen die Luxussteuerpflicht der Bestandteile noch über das Gesetz hinaus eingeschränkt worden oder ihre luxussteuerfreie Lieferung an bestimmte Erwerber durch ein Bezugscheinverfahren ermöglicht worden; vgl. darüber zu § 19. Auf der anderen Seite ist die Umgehungsmöglichkeit in nicht geringem Umfang gegeben. Das gilt zunächst von der Möglichkeit rechtlich zulässiger Ersparung: die Hausfrau, die sich Stoff und Futter kauft und von der Schneiderin einen Anzug fertigen läßt, spart die Steuer. Dazu tritt die (strafbare) Steuerhinterziehung, die vorliegt, wenn derselbe Unternehmer den Stoff verkauft und dann die Bearbeitung übernimmt und über beides getrennt abrechnet, obgleich wirtschaftlich eine einheitliche (luxussteuerpflichtige) Werklieferung gegeben war.

4. Bei der Anwendung der Luxussteuerliste sind folgende allgemeine **Auslegungsregeln** — abgesehen von den aus III und IV sich ergebenden — zu beachten.

a) Wegen der Begriffe **„Bestandteil"** und der Bedeutung der Worte **„aus"** oder **„in Verbindung mit"** einem Stoffe sind die Ausführungen zu **§ 6** heranzuziehen (vgl. dort S. 336). Der Begriff der **„Zubehörstücke"** (vgl. z. B. in § 15 II Nr. 4—8, 20) fand sich bereits mehrfach in § 8 des alten UStG. 1918 (abgedruckt oben S. 131). RFH. 2. S. v. 2. Okt. 1919 Bd. 1 S. 195 (Amtl. Mitt. S. 390) weist mit Recht darauf hin, daß der Zubehörbegriff des § 97 BGB. unanwendbar ist. Es bedarf keines räumlichen Verhältnisses, das jederzeit vorhanden sein müßte. Es genügt, daß ein Gegenstand seiner Beschaffenheit nach lediglich oder überwiegend dazu bestimmt ist, zusammen mit einem anderen gebraucht zu werden, wie das z. B. bei einer photographischen Platte im Verhältnis zum Apparat, bei einer Notenrolle im Verhältnis zum Musikapparat, einem Billardstock im Verhältnis zum Billard der Fall ist.

b) Über die beschränkte Bedeutung der Vorschrift des § 8 Abs. 5 über **Mindestentgelte** vgl. die Ausführungen zu § 8 D (S. 376).

c) Mehrere Vorschriften über die Luxussteuerpflicht können miteinander **konkurrieren.** Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

α) Bei zwei Vorschriften, die sich mit einem Gegenstand befassen, ergibt sich aus jeder von ihnen die Luxussteuerpflicht. Z. B. ein Gegenstand ist aus Kupfer (§ 15 I Nr. 6) und vergoldet (§ 15 I Nr. 2), ein Gegenstand besteht teils aus Porzellan (§ 15 I Nr. 8 c), teils aus Elfenbein (§ 15 I Nr. 5), er besteht aus Edelholz (§ 15 I Nr. 13) und ist mit Gobelinstoff überzogen ((§ 15 I Nr. 15), ein photographischer Handapparat (§ 15 II Nr. 4) ist aus Edelholz (§ 15 I Nr. 13), ein Herrengehpelz (§ 15 II Nr. 10) ist mit Seide gefüttert (§ 15 Nr. 26), ein Fächer (§ 15 II Nr. 11) ist aus Elfenbein (§ 15 I Nr. 5) usw. In allen solchen Fällen ist die Luxussteuerpflicht außer Zweifel, einer Zuteilung zu einer bestimmten Nummer bedarf es nicht.

β) Ein Gegenstand, der in einer Vorschrift nach seiner Gattungsbezeichnung (nach dem Verbrauchszweck) behandelt ist, wird von dieser Vorschrift nicht erfaßt, fällt aber unter eine Vorschrift, die alle Gegenstände eines

bestimmten Stoffes oder einer bestimmten Verarbeitungsart umfaßt. Das ist vor allem häufig im Verhältnis der Vorschriften in § 15 II zu denen in § 15 I. Für diese letzteren Fälle stellt die Vorschrift am Eingang von § 15 II den Grundsatz auf, daß das negative Ergebnis, das eine Prüfung der Steuerpflicht des Gegenstandes nach II ergibt, nicht die Steuerpflicht nach I ausschließt. Beispiele: Ein Beleuchtungskörper, der weniger als vier Leuchtstellen hat und auf den auch die sonstigen Voraussetzungen des § 15 II Nr. 20 nicht zutreffen, ist trotzdem luxussteuerpflichtig, wenn er etwa aus Kupfer oder Bronze (§ 15 I Nr. 6) oder in einer feingeschnitzten Holzkrone besteht (§ 15 I Nr. 13 b; vgl. hierzu Ausf.-Best. § 66 II 1), eine Standuhr, für die § 15 II Nr. 19 die Luxussteuerpflicht nicht ergibt, kann luxussteuerpflichtig sein, weil sie ein Gestell aus Elfenbein (§ 15 I Nr. 5) hat, ein Koffer, der die Voraussetzungen des § 15 II 24 nicht erfüllt, ist als Lederkoffer nach § 15 I Nr. 12 c luxussteuerpflichlig. Dieser Grundsatz gilt aber auch von den einzelnen Vorschriften zu II untereinander: ein Mantel, der, weil er nicht aus Kautschuk hergestellt ist, nicht unter § 15 II 14 fällt, kann selbstverständlich nach § 15 II Nr. 26 luxussteuerpflichtig sein, ein gewöhnlicher Schafpelz (nach § 15 II Nr. 10 frei) würde nach § 15 II Nr. 26 luxussteuerpflichtig sein, wenn er mit Seide gefüttert wäre. Das gleiche gilt vom Verhältnis der Vorschriften zu I untereinander: Ein Gegenstand aus Holz, der nicht unter § 15 I Nr. 13 fällt, ist luxussteuerpflichtig, wenn er mit Leder (§ 15 I Nr. 12 d) oder mit Plüsch (§ 15 I Nr. 15) überzogen ist. Besondere Bedeutung haben die Sammelnummern in § 15 II Nr. 1 und 2: ergibt sich aus keiner der übrigen Vorschriften zu I oder II die Luxussteuerpflicht, so tritt sie doch ein, wenn eine Schmucksache oder eine Zier- und Schmuckgegenstand der Inneneinrichtung gegeben ist.

γ) Der Grundsatz zu β tritt nur dann nicht ein, wenn eine der in Betracht kommenden Vorschriften die Luxussteuerpflicht einer Warengruppe völlig abschließend regeln will. Das kann nur angenommen werden, wenn es entweder in der Vorschrift ausdrücklich gesagt ist (das ist nirgends der Fall) oder aus den Umständen sich als gewollt ergibt. Letzteres liegt dann vor, wenn eine Vorschrift ausdrücklich Ausnahmen vorsieht; es wäre widersinnig, die Ausnahme durch Anwendung einer anderen Vorschrift wieder zu beseitigen. Beispiele: bei Teppichen sollen nach § 15 II Nr. 22 Axminsterteppiche (von bestimmter Art, vgl. AusfBest. § 68 III 1) luxussteuerfrei sein; Teppiche sind zweifellos sowohl Gegenstände der Inneneinrichtung (§ 15 I Nr. 15) wie auch Zier- und Schmuckgegenstände der Inneneinrichtung (§ 15 II Nr. 2), die Sonderregelung zeigt aber, daß die letzteren Vorschriften ausscheiden sollen. Das gleiche gilt von Gardinen, Decken und Kissen, bei denen durch die Regelung in § 15 II Nr. 28 und 29 offenbar die Anwendbarkeit von § 15 I Nr. 15 und § 15 II Nr. 2 ausgeschlossen sein soll (die Frage, wie es mit dem nicht erwähnten Leder stehen soll, löst AusfBest. § 75 II 9). Eine Ausschließlichkeit ergibt sich auch bei der Vorschrift über Wandbekleidungen (§ 15 II Nr. 23; es bedarf hier freilich bestimmter Ergänzungen, die AusfBest. § 69 bringt).

δ) Bei den Auslegungsregeln zu α—γ gilt allgemein, daß sie nur insoweit anwendbar sind, als die AusfBest. selbst nicht die möglichen Fragen lösen. Beispiele dafür wurden bereits gegeben (vgl. besonders zu γ).

d) Von großer Bedeutung ist die Heranziehung der **Literatur über Warenkunde und Technologie.** Ein gewisses, freilich beschränktes (s. oben 3 e S. 432) Hilfsmittel für die rechtliche Verarbeitung technischer Begriffe gewährt die Behandlung dieser Wissenschaften im Zollrecht und in der Zolltechnik; vgl. hierzu besonders die „Anleitung für die Zollabfertigung" (Amtliche Ausgabe, Berlin 1906, ständig ergänzt), die „Zolldienstlichen Erläuterungen zum neuen Zolltarif, herausgegeben von der Badischen Zolldirektion" (Karlsruhe

1905), Appelt-Behrendt, „Kommentar zum deutschen Zolltarif", 3. Aufl., Wittenberg 1889; ferner die vom RSchA. herausgegebenen zollamtlichen Mitteilungen, seit 1920 das vom RFM. herausgegebene RZollBl. — Von den Handbüchern der Warenkunde seien erwähnt: Erdmann-Königs, „Grundriß der allgemeinen Warenkunde", 12.—14. Aufl. von Hanausek und Remenowsky, Leipzig 1915; Pöschl, „Stoffkunde", Leipzig 1919; Pietsch, „Warenkunde", 7. Aufl., Leipzig 1909; Hassak, „Warenkunde", 2 Bde. (Göschen); Mercks „Warenlexikon für Handel, Industrie und Gewerbe", herausgegeben von Beythien u. Dreßler, 7. Auf., Leipzig 1920; von dem großen Werk „Gewerbliche Materialkunde", herausgegeben von P. Krais, sind bisher erschienen: Bd. 1 Hölzer, Stuttgart 1910, und Bd. 2 „Die Schmuck- und Edelsteine", Stuttgart 1912. Arbeiten zu Einzelgebieten werden bei den einzelnen Abschnitten der AusfBest. genannt. Für rein technische Fragen vgl. Luegers „Lexikon der gesamten Technik", Ost, „Lehrbuch der chemischen Technologie", 10. Aufl. 1919.

§ 16.

(1) **Der Reichsrat ist ermächtigt, nähere Bestimmungen über die Abgrenzung der im § 15 bezeichneten Gegenstände zu erlassen (Warenverzeichnis). Er ist befugt, hierbei einerseits bestimmte an sich unter § 15 fallende Gegenstände mit Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Verwendung von der erhöhten Steuer zu befreien und anderseits auch im § 15 nicht bezeichnete Gegenstände für erhöht steuerpflichtig zu erklären, wenn dies zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Belastung geboten erscheint oder der Gegenstand als Zubehör eines erhöht steuerpflichtigen Gegenstandes anzusehen ist.**

(2) **Die Bestimmungen treten außer Kraft, soweit der Reichstag es verlangt.**

Entw. 1918 § 33. — Begr. 1918 S. 44. — Ber. 1918 (§ 8 b) S. 35, 73. — altes UStG. 1918 § 11. — Entw. 1919 § 21, Begr. 1919 S. 35, 60. — Ber. 1919 S. 41, 52. — StenBer. 1919 S. 4105 D bis 4106 C.

Inhalt.

I. Heranzuziehen sind die §§ 32—33 **AusfBest.**

Allgemeine Bestimmungen.

§ 32. Die in den §§ 34—79 gegebenen Bestimmungen ergehen auf Grund des § 16 des Gesetzes. Soweit in ihnen Erweiterungen oder Einschränkungen der Luxussteuerpflicht gegenüber den Vorschriften des Gesetzes enthalten sind, erfolgen sie, auch soweit darauf nicht hingewiesen ist, auf Grund des § 16 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes oder des § 108 AO. Einschränkungen gelten auch für die bereits seit dem

1. Januar 1920 verflossene Zeit. Erweiterungen treten erst mit dem 1. Juli 1920 in Kraft; dabei finden die Vorschriften des § 46 Abs. 3 des Gesetzes entsprechende Anwendung.

Die in den §§ 34—79 enthaltenen Bestimmungen über den Begriff des Herstellers und über die Zulässigkeit einer Vergütung erfolgen, auch soweit darauf nicht hingewiesen ist, auf Grund des § 18 Abs. 3 und des § 19 Satz 4 des Gesetzes.

§ 33. Soweit die Bestimmungen der §§ 34—79 die Luxusgegenstände abgrenzen, ohne daß gegenüber dem Gesetz eine Erweiterung stattfindet, der Steuerpflichtige aber auch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt bisher von der Ansicht der Luxussteuerfreiheit der Gegenstände ausgehen konnte, kann dem Steuerpflichtigen die Luxussteuer erlassen werden, wenn er nachweist, daß er die von ihm in der Zeit vom 1. Jan. 1920 bis zum 1. Juli 1920 vereinnahmten Entgelte ohne Rücksicht auf die Luxussteuer bemessen hat. Für den Erlaß ist das Landesfinanzamt zuständig; der Reichsminister der Finanzen kann nähere Bestimmungen erlassen.

Dazu ist zu vergleichen **§ 108 AO.**

§ 108. (1) Der Reichsminister der Finanzen kann für einzelne Fälle Steuern, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern verfügen. Die Befugnis hierzu kann für bestimmte Arten von Fällen den Landesfinanzämtern oder den Finanzämtern übertragen werden.

(2) Für Fälle bestimmter Art kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen allgemein Befreiungen oder Ermäßigungen von Steuern sowie die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern vorsehen.

II. Über die **Notwendigkeit weitgehender Delegationen** im UStG. vgl. bereits in der Einl. 3. Kap. I 7 (S. 59). Das Bedürfnis ist besonders groß bei der Luxussteuer und der Luxussteuerliste. Es ist nicht angängig, die Auslegung durch die Rechtsprechung abzuwarten: damit würde die Durchführung unmöglich werden und das Gegenteil von Rechtssicherheit erreicht werden. Die Delegation mußte aber auch über die Auslegung hinausgehen. Im alten UStG. 1918 § 11 war man soweit gegangen, die Veränderung der Liste, ihre Einengung oder Ausdehnung voll in die Hand des Bundesrats zu legen (und zwar wurde diese Delegation vom Reichstag selbst angeregt und beschlossen, im Entwurf fand sie sich nicht). Nachdem im neuen Gesetz die Luxussteuerliste weit umfassender ausgebaut und kasuistisch gestaltet ist, bedarf es solcher allgemeinster Delegation nicht mehr. Die Ausführungen über die Schwierigkeit der Auswahl der Luxusgegenstände und der damit verbundenen Gefahren für das Wirtschaftsleben (vgl. Vorbemerkung A III S. 407 und zu § 15 V 3 S. 429) machen es aber erforderlich, wenigstens zur Korrektur unter gewissen Voraussetzungen ohne Gesetz in der Lage zu sein.

III. Die Delegationen in formeller Beziehung.

1. § 16 enthält eine Delegation der **gesetzgebenden Gewalt.** Der RR. wirkt nur nach der RV. bei der Gesetzgebung mit, ist aber nicht befugt, selbst materielles Recht zu schaffen. Das gilt auch, soweit er, wie bei allen Steuergesetzen, nach ausdrücklicher Vorschrift dieser Gesetze — vgl. unten § 45 — am Erlaß der AusfBest. beteiligt ist. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob diese AusfBest. nur Verwaltungsverordnungen sind, sich also lediglich mit dem „Me-

chanismus des Regierens" beschäftigen dürfen, nur die Behörden binden, oder ob sie in bestimmtem Umfang auch zur Durchführung der Gesetze nötige Rechtsnormen enthalten dürfen (vgl. darüber unten zu § 45). Jedenfalls können diese AusfBest. nicht unmittelbar Steuerpflichten ändern, einschränken oder neu begründen (vgl. RG. 7. Zs. v. 10. Dez. 1915, Amtl. Mitt. 1916 S. 37, Zschr. f. Zw. u. Rst. Bd. 16, 1916, S. 219). Der Erlaß von Rechtsnormen in diesem Sinne, die nach der alten Formel „Freiheit und Eigentum" in höchstem Maße betreffen, ist lediglich Ausfluß der gesetzgebenden Gewalt, die nach der RV. dem Reichstag zusteht. § 16 ändert hieran auch nichts: die Gesetzeskraft, die Eigenschaft als Rechtsnorm, leiten die auf Grund des § 16 erlassenen Vorschriften aus dem Gesetzesbefehl des § 16 her. Der Reichstag überläßt lediglich in dem in § 16 gegebenen Rahmen die weitere Ausübung des Rechts zum Erlaß von Rechtsnormen dem RR.

2. Die Delegation richtet sich an den RR. Eine Mitwirkung des Reichsministers der Finanzen ist, im Gegensatz zu anderen Fällen, auch des UStG. selbst (vgl. z. B. § 3 Nr. 3), nicht vorgesehen. Soweit der RFM. durch Rundschreiben die Vorschriften des § 15 auslegt, handelt es sich um Auslegungsregeln, an die er zwar die Veranlagungsbehörden binden kann, nicht aber die Gerichte und die Steuerpflichtigen. Solche bloße Verwaltungsvorschrift stellen auch die vorläufige Ausführungsanweisung v. 18. Dez. 1919 (Amtl. Mitt. S. 449) und die ständig im RStBl. veröffentlichten Auskünfte und Entscheidungen des RFM. (vgl. RFM. vom 11. Aug. 1920 RStBl. S. 465) dar. Der Reichsminister der Finanzen kann jedoch (als zuständiges Glied der Reichsregierung) nach Art. 66 RV. beim RR. Anträge auf Handhabung der Delegation stellen, es kann aber auch jedes Mitglied des RR. (nach der tatsächlichen Gestaltung der Dinge als Vertreter und auf Instruktion seines Landes, nach dem Wortlaut des Art. 66 kraft eigenen Rechts) die Initiative ergreifen. Über die Behandlung der Vorlagen des Reichsministers der Finanzen (oder, wenn ein anderes Ressort mitwirken will, der Reichsregierung als Gesamtheit) und der Anträge der Mitglieder entscheidet die Geschäftsordnung, die sich der RR. nach Art. 66 Abs. 2 RV. gegeben hat (vgl. RGBl. 1920 S. 1521).

3. Über die Form des Beschlusses und seine Verkündung bestimmt § 16 nichts. Da der Beschluß nicht innerhalb der allgemeinen Zuständigkeit des RR. erfolgt, ist als Voraussetzung der Rechtsgültigkeit zu fordern, daß sich aus der Fassung des Beschlusses selbst der Wille, von der Delegation des § 16 Gebrauch zu machen, ergibt. Daß auf § 16 ausdrücklich Bezug genommen wird, kann meines Erachtens nicht verlangt werden, da eine solche Formvorschrift nicht besteht. (Die eine Erwähnung der Rechtsnormen in der Verkündungsformel fordernden Entscheidungen, insbes. des KG. wegen der Polizeiverordnungen, können nicht herangezogen werden, da sie sich auf besondere Vorschriften stützen.) Tatsächlich zitiert § 32 AusfBest. (abgedruckt zu I S. 435) ausdrücklich den § 16. Der Streit, ob eine Rechtsverordnung erst mit der Verkündung rechtswirksam wird, kann hier nicht eingehend behandelt werden. Es ist aber zu beachten, daß § 377 AO. für den dort vorgesehenen Strafschutz öffentliche Verkündung verlangt; da die Vorschriften auf Grund des § 16 gegenüber der in § 377 AO. behandelten Verwaltungsbestimmungen ein maius darstellen, wird wenigstens für den Eintritt des Strafschutzes Verkündung zu fordern sein. Eine Formvorschrift über die Art der Verkündung ist nirgends gegeben, vor allem besteht nicht die Notwendigkeit der Verkündung im RGBl. Auch fehlt dem RR. selbst ein Organ für die Verkündung. Diese ist vielmehr Sache der Reichsregierung, d. h. des zuständigen Ministers, hier des RFM. Üblich ist die Verkündung im RZBl.; da sie nicht vorgeschrieben ist, muß aber, wenn man eine Verkündung überhaupt für nötig

hält, auch die Verkündung in einem anderen für die öffentlichen amtlichen Mitteilungen des RFM. bestimmten Organ für ausreichend erachtet werden, also vor allem im RStBl.

4. Eine Mitwirkung des RT. ist nicht vorgesehen. In der 2. Lesung ist von deutschnationaler Seite beantragt worden, den RR. an die Zustimmung des 22. Ausschusses des Reichsrats zu binden (Drucks. 1919 Nr. 1782, StenBer. S. 4105 D). Der Antrag ist aber abgelehnt worden (StenBer. S. 4106; vgl. Abg. Waldstein: „Es handelt sich um eine ganz unpolitische Materie. Ob Straußenfedern gekräuselt und ungekräuselt luxussteuerpflichtig sind, sollte wirklich ohne Parteistreit erledigt werden können, durch wirtschaftliche Sachverständige, wie ich denn überhaupt wünsche, daß diese wirtschaftlichen Fragen nicht so sehr nach politischen Gesichtspunkten erledigt würden"). Danach kann der RT. nur auf Grund seiner verfassungsmäßigen Zuständigkeit, bei den Etatsberatungen, auf Grund kleiner Anfragen und Interpellationen, auf die Fassung etwa in Form von Resolutionen einwirken. Eine besondere Gelegenheit ihm durch Vorlage zu geben, ist die Reichsregierung im Gesetz selbst nicht verpflichtet, im Gegensatz zu der ausdrücklichen Vorschrift des § 11 Abs. 3 des alten UStG. 1919. Sie hat aber bei der 2. Lesung (StenBer. S. 4106 B) erklären lassen, daß, sobald die AusfBest. erlassen worden seien, sie mit größter Beschleunigung der NV. (dem RT.) zur Kenntnisnahme vorgelegt würden; der RT. erhält dadurch Gelegenheit zur Stellungnahme.

Will der RT. über die Form des Beschlusses, daß er die Vorlage durch Kenntnisnahme für erledigt erklärt oder daß er Resolutionen dazu beschließt, hinausgehen, will er Vorschriften ändern oder aufheben, so würde es an sich eines Gesetzes bedürfen, da es sich ja um Rechtsnormen handelt. **§ 16 Abs. 2** gibt aber dem RT. das Recht, auch ohne Gesetz, durch einfachen Beschluß (der also ohne die geschäftsordnungsmäßige Form des Gesetzes, insbes. ohne 3 Lesungen gefaßt werden kann) die Vorschriften aufzuheben. Die Aufhebung bedarf keiner weiteren Verkündung, sie folgt automatisch mit der Beschlußfassung. Das Recht bezieht sich nur auf die auf Grund des § 16 (oder ähnlicher Delegationen, z. B. des § 31) erlassenen Vorschriften, nicht etwa der ganzen AusfBest., deren Teil sie formell sind. Fraglich kann sein, ob der RT. nur die Vorschriften als Ganzes oder auch Teile außer Kraft setzen kann; da die Außerkraftsetzung des Teiles ein minus bedeutet, wird man das zu bejahen haben. Dagegen kann der RT. nicht ändern, denn dadurch würde er neue Rechtsnormen schaffen und das kann er nur durch Gesetz. — Die Delegation selbst kann der RT. nicht durch einfachen Beschluß, sondern nur durch Gesetz beseitigen.

5. Geltungskraft der Vorschriften des RR.

a) Die Vorschriften sind den Finanzbehörden gegenüber Rechtsnormen, die sie anzuwenden haben. In der Art der Anwendung sind sie selbstverständlich an die Anordnungen ihrer vorgesetzten Behörde, insbes. des RFM., gebunden. Der RFM. ist seinerseits ebenfalls an die Vorschriften gebunden, weicht er davon ab, so bedarf er einer besonderen Ermächtigung, wie sie insbes. in der Erlaßbefugnis des § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt oben I S. 436) gelegen ist. Abgesehen davon handelt er unter seiner Verantwortung.

b) Die Gerichte (Finanzgerichte, RFH., Strafgerichte) sind an die Vorschriften ebenfalls gebunden, da es sich nicht um Verwaltungs-, sondern um Rechtsnormen handelt. Aus der Natur einer Delegation folgt aber, daß Recht nur da entsteht, wo der Delegat seine Verordnung innerhalb der Grenzen der Delegation erläßt und die Verordnung in der Form zustande kommt, die für die Ausübung der Befugnis durch den Delegaten vorgeschrieben ist. Gerichte sind nur dem Gesetz unterworfen (Art. 102 RV., § 1 GVG.); sie haben daher zu

prüfen, ob die Verordnungen des RR. Recht enthalten, also formell gültig und materiell durch § 16 gedeckt sind. (Vgl. Schack, „Die Prüfung der Rechtmäßigkeit von Gesetz und Verordnung" 1918 S. 289f., 297f., „Die Frage der richterlichen Prüfung usw." Bd. 51, 1919, S. 293. Es ist insbes. auch zu prüfen, ob der RT. von seinem Recht der Aufhebung Gebrauch gemacht hat. Worauf sich die materielle Prüfung zu erstrecken hat, ergeben die Darlegungen zu IV.

c) Für den Steuerpflichtigen und die sonst durch Steuergesetze rechtlich Verpflichteten sind die Vorschriften Rechtsnormen. Sie stehen nicht bloß unter dem Strafschutz des § 377 AO., sondern, da sie unmittelbar für den Umfang der materiellen Steuerpflicht maßgebend sind, insoweit Steuergesetze darstellen, unter deren Strafschutz der §§ 356f.; es kann also gegen sie Steuerhinterziehung (§ 359) usw. verübt werden.

IV. Der Umfang der Delegation.

Nach drei Richtungen geht die Befugnis des RR.

1. Die Befugnis zum Erlaß näherer Bestimmungen über die Abgrenzung der Luxusgegenstände nach **§ 15 Abs. 1 Satz 1** bedeutet zunächst nur die Zuständigkeit zu authentischer Interpretation der Vorschriften des § 15. Die Abgrenzung ist an sich im Gesetz enthalten, die Bestimmungen sollen die gegebenen Abgrenzungsmerkmale durch Auslegung klarstellen. In erster Linie handelt es sich dabei darum, näher zu umschreiben, was unter den im Gesetz angegebenen stofflichen und sonstigen technischen Bezeichnungen zu verstehen ist (z. B. was ist vergoldet, was sind Legierungen von Kupfer, Zinn, Nickel, was sind Spitzen) und welche Waren im einzelnen unter die Vorschriften fallen. Auszulegen ist dabei nicht bloß der Begriff des einzelnen Luxusgegenstandes. Zur Abgrenzung gehört auch die negative Angabe, was befreit sein soll; auch die Befreiungsvorschriften, die § 15 enthält, können also interpretiert werden. Dabei kann auch entschieden werden, ob ein Gegenstand als hauswirtschaftlich anzusehen ist oder nicht (vgl. etwa AusfBest. § 54 I). Soweit die AusfBest. sich innerhalb dieser Grenzen halten, haben sie bereits nach § 16 Abs. 1 Satz 1 bindende Kraft. Ein Recht zu sachlicher Abweichung vom Gesetz liegt in § 16 Abs. 1 Satz 1 noch nicht. — Beispiele solcher bloßen Auslegungen zu geben ist zwecklos, da sie den Hauptinhalt der §§ 34ff. AusfBest. ausmachen. Wegen der nicht immer einfachen Grenzziehung zu der bei 3 behandelten Erweiterung der Luxussteuerpflicht vgl. dort zu 3 d. Einen Fall sehr weitgehender Auslegung enthält § 68 III, wo die Befreiungsvorschrift des § 15 II Nr. 22 wegen der Axminster- und Tapestryteppiche einengend ausgelegt wird. Aus der Befugnis zur Erweiterung (bei 3) läßt sich die Bestimmung nicht rechtfertigen, denn dabei könnten nicht im Gesetz vorgesehene Befreiungen beseitigt werden. Die Rechtfertigung ist allein daraus herzuleiten, daß der Begriff der befreiten Teppiche dem Sinn der Vorschrift gemäß interpretiert wird.

2. § 16 Abs. 1 Satz 2 gibt die Befugnis, bestimmte an sich unter § 15 fallende Gegenstände zu befreien und zwar mit Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Verwendung. Die Vorschrift hat neben der allgemeinen Befugnis des RR. zur Steuerbefreiung in § 108 Abs. 2 AO. (abgedruckt oben zu I S. 436) selbständige Bedeutung: es bedarf keiner Billigkeitsgründe, die eine durch das Gesetz bewirkte Härte voraussetzen. Auszugehen ist vielmehr lediglich von der wirtschaftlichen Verwendung, die auf sie zu nehmende „Rücksicht" kann offenbar nur dahin gehen, daß wegen der Bestimmung des Gegenstandes eine Luxusbesteuerung nicht mit dem Begriff des Luxus vereinbar sein würde. Beispiele: Eine Nähnadel ist ein hauswirtschaftlicher Gegenstand, sind die Ösen vergoldet, so kommt an sich § 15 I Nr. 2 in Betracht, die Vergoldung dient aber lediglich praktischen Zwecken, Befreiung ist also geboten (§ 34 A I 3 d AusfBest.), ähn-

liche Fälle finden sich in der AusfBest. in großen Mengen. Durch den Wortlaut gedeckt sind auch solche Fälle, in denen an sich zwar offenbar ein Luxusgegenstand vorliegt, die Besteuerung aber bei den meisten Lieferungen zur Doppelbesteuerung führen würde, weil der Gegenstand im wesentlichen zur Weiterverarbeitung verwandt wird und deshalb eine Befreiung ausgesprochen ist; die wirtschaftliche Verwendung der befreiten Gegenstände als Produktionsmittel ist der Grund ihrer Befreiung. Beispiele: Die Nachahmungen von Edel- und Halbedelsteinen, die nach § 15 I Nr. 4 luxussteuerpflichtig sind, finden fast durchweg zur Herstellung von Gegenständen Verwendung, die wiederum als Gegenstände aus oder in Verbindung mit den Nachahmungen luxussteuerpflichtig sind, es ist daher zweckmäßig, die Luxussteuer auf letztere zu beschränken (§ 34 A I 4 AusfBest.); ebenso liegt es bei den an sich unter § 15 II Nr. 6 fallenden Bestandteilen, etwa einer Geige (AusfBest. § 52 III 2). Wird die umgekehrte Lösung gewählt, nämlich ein Luxusgegenstand befreit, weil seine Bestandteile bereits luxussteuerpflichtig sind oder für luxussteuerpflichtig erklärt sind, so wird auch die Bestimmung als gedeckt gelten müssen, die Befreiung folgt aus der wirtschaftlichen Verwendung zwar nicht des befreiten Gegenstandes, aber jener Bestandteile. So liegt es bei § 66 AusfBest., wo nach V in weitem Umfange die Bestandteile und nicht die Fertigerzeugnisse für luxussteuerpflichtig erklärt sind, ähnlich auch bei den Wandbekleidungen aus Porzellan, wo die Platten luxussteuerpflichtig sind (AusfBest. § 38 D).

Neben § 16 Abs. 1 Satz 2 zitiert § 32 AusfBest. (abgedruckt zu I S. 435) noch § 108 A O.: mit Recht, da auch eine Reihe von Befreiungen sich als geboten erwiesen, bei denen nicht oder doch weniger die wirtschaftliche Verwendung maßgebend war, vielmehr Gründe der Billigkeit eine Befreiung veranlaßten: so wenn mit Rücksicht auf die Notlage der Industrie ein an sich unter den Begriff des Luxus fallender Gegenstand befreit wurde. Beispiel: § 52 II AusfBest. befreit bestimmte Akkord- und Gitarrzittern, um der Industrie, die besonders in Klingenthal (Sachsen) sitzt, den Fortbestand zu ermöglichen. Auch bei der weitgehenden Befreiung der Devotionalien (vgl. RFM. 30. August 1920, RStBl. S. 537) liegt der Grund weniger in der wirtschaftlichen als in der im öffentlichen Interesse erfolgenden Verwendung.

Einer besonderen Begründung bedarf es, wenn ein in § 15 ausdrücklich genannter Gegenstand — also nicht ein Einzelgegenstand einer Gruppe — befreit wird. Es ist das bezüglich der Halbedelsteine geschehen, die § 15 I Nr. 3 beim Hersteller für luxussteuerpflichtig erklärt. Dabei soll das Gesetz nicht materiell, sondern steuertechnisch korrigiert werden, indem die Halbedelsteine zwar von der Herstellersteuer befreit, aber für kleinhandelssteuerpflichtig erklärt werden (§ 34 A II 2 AusfBest.). Man kann die Befreiung mit der wirtschaftlichen Verwendung rechtfertigen, weil viele Halbedelsteine echte Fassungen erhalten (z. B. Siegelringe), auch mit Edelsteinen zusammen verwendet werden, so daß eine Doppelbesteuerung — durch die Steuerpflicht des gefaßten Gegenstandes — eintreten würde, die, weil § 19 sich nur auf herstellersteuerpflichtige Gegenstände bezieht, nicht einmal ausgeglichen werden könnte; jedenfalls lassen sich Billigkeitsgründe heranziehen. Die Unterstellung der Halbedelsteine unter die Kleinhandelsluxussteuer beruht auf § 21 Abs. 2, der die Vollmachten des § 16 auch auf die Kleinhandelsluxussteuer ausdehnt (vgl. zu § 21). — Ein anderer Fall, in dem ausdrücklich für luxussteuerpflichtig erklärte Gegenstände durch die AusfBest. befreit werden, liegt bei § 42 F I AusfBest. vor, wo Aktentaschen usw., die nach § 15 I Nr. 12 e aus anderem als glattem Rind-, Roß-, Schaf- oder nicht lackiertem Kalbleder steuerpflichtig sein sollen, gerade bei künstlich genarbtem oder gepreßtem Leder befreit und bei glattem Leder steuer-

pflichtig gemacht sind. Auch hier wird die Rechtfertigung im Verwendungszweck — künstlich genarbte oder gepreßte Leder sind gerade minderwertig — und in Billigkeitsgründen zu suchen sein.

3. Vom Standpunkt der Delegation am weitesten geht die Befugnis im **§ 16 Abs. 1 Satz 2,** neue Gegenstände für luxussteuerpflichtig zu erklären. Sie ist dem RR. allerdings nicht, wie im § 11 des alten UStG. 1918, unbeschränkt gegeben, sondern nur unter zwei (alternativen) Voraussetzungen:

a) Zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Belastung. Der RR. hat also zu prüfen, ob ein Gegenstand deshalb für luxussteuerpflichtig zu erklären ist, weil ein anderer unter gleichen Bedingungen stehender bereits nach § 15 luxussteuerpflichtig ist. Die gleichen Bedingungen werden darin zu liegen haben, daß der Gegenstand, ebenso wie der bereits luxussteuerpflichtige, einem Luxusbedürfnis dient und daß dieses Luxusbedürfnis gleichartig ist, d. h. etwa bei einem gleichen Käuferkreis besteht. Der Sinn ist der, daß nicht eine Luxusindustrie dadurch geschädigt werden soll, daß sie Steuer zu tragen hat und eine andere Industrie, die Gegenstände mit ähnlichem Verwendungszweck für gleiche Absatzkreise herstellt, frei ist und daher billiger verkaufen kann. Fälle dieser Art liegen bisher vor z. B. bei den Handschuhen, deren Luxussteuerpflicht § 15 I Nr. 12 nur bei Leder feststellt; § 42 D I AusfBest. dehnt sie auf Handschuhe aus Seide usw. aus, um eine Abwanderung vom Lederhandschuh zu vermeiden; weiter bei Schuhen über eine bestimmte Schafthöhe, die als Luxusschuhe mit den in § 15 I Nr. 12 b genannten Lack- und sonstigen Schuhen in Wettbewerb stehen (AusfBest. § 42 C I 2); bei Damentaschen, bei denen ebenfalls die Steuerpflicht nicht auf Leder beschränkt bleiben konnte (AusfBest. § 42 F IV); bei Särgen, soweit sie ebenso wie die in § 15 II Nr. 2 genannten Grabdenkmäler einem bei Sonderfällen in Erscheinung tretenden Luxus dienen (AusfBest. §§ 36 C 17, 43 IX, 48 II 11 c); bei der Gleichstellung der Stoffe mit damastähnlichen Gebilden mit sonstigen Möbelstoffen in § 45 A V, entsprechend der Behandlung dieser Stoffe bei Wäsche (§ 15 II Nr. 25, 29); bei der Ausdehnung der Luxussteuerpflicht bei bestimmten Schmuckfedern und Vogelbälgen über § 15 II Nr. 13 hinaus auf ähnliche Vogelarten (AusfBest. § 59) usw.

b) Eine Erweiterung ist ferner zulässig, wenn der Gegenstand, der für luxussteuerpflichtig erklärt wird, als Zubehör eines Luxusgegenstandes anzusehen ist. Über den Begriff des Zubehörs s. oben zu § 15 V 4 a (S. 433). Es handelt sich um die Befugnis, einen Grundsatz fortzubilden, den das Gesetz selbst anwendet, z. B. bei § 15 I Nr. 12 a, wo die Steuerpflicht sich auch auf den Inhalt der Ledermappe erstreckt. Ähnliches folgt z. B. aus AusfBest. § 42 F V 2, wo die Luxussteuerpflicht der (nicht aus Leder bestehenden) Schreibmappe auch die Schreibeinrichtung umfaßt. Entsprechend ist es bei dem Nähkorb mit Näheinrichtung (AusfBest. § 44 II 3 c.)

c) Als Schranken für die Erweiterung nach § 16 Abs 1 Satz 2 müssen sowohl im Fall zu a wie in dem zu b die folgenden gelten:

α) Die Ausdehnung setzt gleichartige Gegenstände oder Luxusgegenstände, um deren Zubehör es sich handelt, voraus. Danach kann die Ausdehnung nicht auf solche Gegenstände erfolgen, die grundsätzlich nicht unter § 15 fallen, d. h. auf solche, die nicht hauswirtschaftliche sind. Auf dem Grenzgebiet zwischen hauswirtschaftlichen und anderen Gegenständen kann es keine ausdrückliche Erweiterung, sondern nur Auslegung nach den Ausführungen zu 1 geben. (Nur als Auslegung, nicht als Erweiterung läßt sich die Einbeziehung der Messinggriffe usw. in § 36 C Nr. 21 AusfBest. rechtfertigen; vgl. oben zu § 15 IV 3 b S. 428).

β) Wo das Gesetz selbst nicht bloß eine Warengruppe (nach dem Stoff, nach einem Sammelbegriff) bezeichnet, sondern genau Luxussteuerpflicht und

Luxussteuerfreiheit abgrenzt, kann diese Grenze nicht auf Grund des § 16 Abs. 1 Satz 2 verrückt werden. Das liegt insbes. vor, wenn das Gesetz bestimmte Gegenstände als frei bezeichnet. Hier ist nur für eine Auslegung nach 1 Raum. Nur als Auslegung ist z. B. die Regelung bei den Teppichen (vgl. oben zu 1) zu rechtfertigen: Auch die Änderung der Steuerpflicht der Ledertaschen usw., die bei 2 erwähnt wurde, kann, soweit es sich dabei um Feststellung der Luxussteuerpflicht der im Gesetz befreiten glatten Lederwaren handelt, nur als eine sinngemäße, die Absicht der Vorschrift klarstellende Auslegung aufgefaßt werden.

d) Nicht einfach ist im einzelnen Fall zu entscheiden, ob eine Bestimmung nur authentisch auslegen (1) oder erweitern (3) will. **§ 32 Abs. 1 Satz 2 AusfBest.** (abgedruckt zu I S. 435) will davor schützen, daß eine Bestimmung für ungültig erklärt wird, weil sie über die Grenzen der Auslegung hinausgehe, aber nicht als gewollte Erweiterung kenntlich gemacht sei; diese Generalklausel hilft selbstverständlich nur, wenn die Vorschrift sich als Erweiterung in den dargelegten Grenzen hält. Im übrigen bedarf es stets dann einer Prüfung, ob Auslegungsregel oder Erweiterung vorliegt, wenn über die zeitliche Geltung zu entscheiden ist; vgl. zu V 1 c am Schluß (S. 443).

4. In § 16 Abs. 1 Satz 1 ist das Wort **Warenverzeichnis** in Klammer gesetzt. Die Begr. 1919 (zu § 21 S. 60) spricht von einem ziemlich umfangreichen Verzeichnis, das in dem zollrechtlichen Warenverzeichnis ein Vorbild habe. Ein solches Verzeichnis liegt zur Zeit noch nicht vor. Ein Zwang, es aufzustellen, liegt in § 16 Abs. 1 Satz 1 nicht, noch weniger ist die Aufstellung eine Voraussetzung der Geltung der Luxussteuerliste. § 16 erhält nur eine Ermächtigung an den RR., der von dieser bisher in Form der nach der Legalfolge aufgestellten AusfBest. §§ 34ff. Gebrauch gemacht hat.

V. Zeitliche Wirkung der Bestimmungen des RR.

1. Die zeitliche Wirkung der Bestimmungen des RR. ist je nach deren Inhalt verschieden; es ist wie folgt zu unterscheiden:

a) Soweit der RR. lediglich von seiner Befugnis Gebrauch macht, Vorschriften des Gesetzes auszulegen, teilen die Auslegungsbestimmungen zeitlich das Schicksal der Gesetzesvorschriften; sie gelten von demselben Zeitpunkt an, wie diese, also vom 1. Jan. 1920 ab. Für die zurückliegende Zeit finden sie selbst darin keine Grenze, daß eine Veranlagung unanfechtbar geworden ist. Soweit gesetzlich eine Abänderung der Veranlagung bei materieller Unrichtigkeit zulässig ist (§§ 212, 213 AO., vgl. unten zu § 36), kann eine nachträgliche Änderung auf Grund der neuen Bestimmungen vorgenommen werden, denn diese legen ja lediglich das Gesetz aus, eine vorher vorgenommene Veranlagung beruht, wenn sie der Auslegung nicht entspricht, auf unrichtiger Auslegung. Selbstverständlich kann aber auch bei einer Auslegungsbestimmung bestimmt werden, daß sie erst nach ihrem Erlaß oder von einem bestimmten Tage von gelten soll. Das ist z. B. bei der Abänderung der AusfBest. durch die Bek. v. 3. Dez. 1920 RZBl. S. 1549 allgemein geschehen, also auch bezüglich der bloßen Auslegungsregeln. — Eine Abweichung von dieser zeitlichen Wirkung der Auslegungsregeln kann nur durch Billigkeitserlaß herbeigeführt werden. Ihn sieht **§ 33 AusfBest.** vor (abgedruckt zu I S. 436). Der Billigkeitserlaß hat zwei Voraussetzungen:

α) Die Auslegung muß insofern bisher zweifelhaft gewesen sein, als sich auch ein abweichender Standpunkt, der zur Luxussteuerfreiheit führte, bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt vertreten ließ, und β) der Steuerpflichtige, der einen solchen Standpunkt vertreten haben will, muß nachweisen, daß er bei seiner Kalkulation die Luxussteuer nicht mit berücksichtigt hat. Wer also bisher den Standpunkt der Steuerfreiheit (z. B. in Eingaben an die Behörden) vertrat, aber vorsichtshalber die Luxussteuer einkalkuliert oder getrennt in Rechnung gestellt hat oder auch sich einen

Rechtsanspruch auf nachträgliche Preiserhöhung gesichert hat, kann keinen Erlaß verlangen. Zuständig ist das LFA.; maßgebend für den Erlaß ist § 108 Abs. 1 AO. Der Erlaß kann sowohl nach erfolgter Veranlagung, wie auch schon vorher zur Berücksichtigung bei der Veranlagung erfolgen. Die Befugnis des RFM. soll dahin gehen, allgemein für bestimmte Gegenstände und Branchen den Erlaß anzuordnen.

b) Befreiungen (oben IV 2) gelten erst vom Erlaß der AusfBest. an (wenn es sich nicht tatsächlich bloß um Bestimmungen handelt, die auslegen, also über die Vorschriften des Gesetzes nicht hinausgehen). Es kann aber in den Bestimmungen selbst Abweichendes bestimmt werden. Das geschieht in **§ 32 AusfBest.,** wonach die Befreiungen bereits vom 1. Jan. 1920 an gelten: das ist billig, weil bei früherem Erlaß der AusfBest. die Steuerpflichtigen früher in den Genuß der Befreiungen getreten wären. Bei der Novelle über Abänderung der AusfBest. v. 3. Dez. 1920 (RZBl. S. 1549) gelten die Befreiungen erst vom 1. Jan. 1921 ab; der RFM. soll aber befugt sein, zurückzudatieren. Wieweit das geschehen ist, wird bei den einzelnen abgeänderten Vorschriften der AusfBest. erwähnt.

c) Erweiterungen bedeuten Einführung einer neuen Steuerpflicht. Ein Gesetz kann auch die Vorschrift über die Steuerpflicht mit rückwirkender Kraft ausstatten. (Vgl. der Fall in § 42 Abs. 2 des alten UStG. 1918, 1. Aufl. S. 240.) Auf Grund einer Delegation ist eine so außergewöhnliche, dem Charakter einer indirekten Steuer widersprechende Vorschrift nicht zulässig. (Vgl. für den ähnlichen Fall der rückwirkenden Kraft einer Gemeindesteuerordnung OVG. v. 14. Dez. 1900 Bd. 38 S. 100 und die Zitate bei Popitz DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 382.) **§ 32 AusfBest.** sieht denn auch vor, daß die Erweiterungen erst mit Erlaß der AusfBest. v. 1. Juli 1920 gelten; Entsprechendes — Wirkung v. 1. Jan. 1921 — folgt aus Art. 2 der Bek. v. 3. Dez. 1920 (RZBl. S. 1549). — Für die Auslegung besonders wichtig ist mit Rücksicht auf die Geltung die Abgrenzung zwischen den Fällen der bloßen authentischen Auslegung und der Erweiterung; maßgebend ist dabei das zu 1 Ausgeführte.

2. Bei Erweiterungen entsteht eine neue Steuerpflicht, an Stelle des allgemeinen Steuersatzes von 1,5 v. H. tritt der Steuersatz des § 15 von 15 v. H. § 32 Abs. 1 Satz 4 bestimmt, daß § 46 Abs. 3 des Gesetzes entsprechend anzuwenden sei. Daraus folgt, daß der höhere Satz nur eintritt, wenn sowohl die Lieferung wie die Vereinnahmung des Entgeltes nach dem Inkrafttreten der Erweiterung (also nach dem 1. Juli 1920 bzw. dem 1. Jan. 1921) liegt. Näheres vgl. zu § 46.

3. Der Erlaß der Bestimmungen kann zivilrechtliche Wirkungen unter den Vertragschließenden zur Folge haben. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden.

a) Der Lieferer hat mit der Luxussteuer kalkuliert, sei es nun, daß er die Steuer verdeckt oder offen (vgl. zu § 12) dem Abnehmer überwälzt hat. Stellt sich heraus, daß die Luxussteuer nicht bestand, so fragt sich, ob er dem Abnehmer den Unterschied zwischen der Belastung mit der Luxussteuer und derjenigen mit der allgemeinen Umsatzsteuer gutzubringen hat. Das gilt selbstverständlich dann, wenn es ausdrücklich vereinbart oder vom Lieferer zugesichert wurde. Das gleiche gilt aber auch, abgesehen von ausdrücklicher Vereinbarung, stets, wenn beim Vertragschluß beide Beteiligten sich darüber einig waren, daß der Preis mit Rücksicht auf die Luxussteuerpflicht bemessen ist; die Beteiligten haben dann den für die Luxussteuer angesetzten oder rechnungsmäßig sich ergebenden Teil des Preises von dem Bestehen des Grundes der Preisstellung, nämlich der Last der Luxussteuerpflicht des Lieferers abhängig gemacht und es liegt daher nicht anders, wie wenn ein Preisnachlaß oder eine Rückzahlung für den Fall der Luxussteuerfreiheit ausdrücklich vereinbart worden ist.

b) Der Lieferer hat die Steuer nicht eingerechnet, die AusfBest. ergeben die Luxussteuerpflicht. Dann ist zu unterscheiden, ob die AusfBest. lediglich aus-

legen oder ob sie erweitern. Im ersten Falle war die Luxussteuerpflicht auch zur Zeit der Lieferung schon gegeben. Wenn der Steuerpflichtige sie nicht beachtet, hat er das zu vertreten, gleichgültig, ob sein Versäumnis entschuldbar erscheint oder nicht. Anders liegt es nur, wenn, wie ausdrücklich oder stillschweigend aus den Umständen zu entnehmen sein kann, die Beteiligten sich für den Fall der Luxussteuerpflicht über einen Preisaufschlag einig waren. Gedeckt ist der Lieferer natürlich auch dann, wenn er „freibleibend" verkauft hat und sein Recht auf neue Preisbestimmung sich nicht nur auf die Fälle der Rohstoff- oder Lohnerhöhung, sondern auf jede Spesenerhöhung bezog (vgl. näheres zu § 46). Liegt eine Erweiterung nach § 16 Abs. 1 Satz 2 vor, so fragt sich, ob § 46 Abs. 5 — Befugnis zum Preisaufschlag ex lege — anzuwenden ist. Die Vorschrift bezieht sich an sich nur auf den Übergang vom alten zum neuen UStG., für anwendbar ist sie in § 16 nicht erklärt, die AusfBest. selbst sagen nichts darüber, könnten es auch nicht mit Rechtswirkung, da die Delegation des § 16 sich auf die Regelung zivilrechtlicher Verhältnisse nicht erstreckt. Es bleibt nur die analoge Anwendung. Bei der Gleichheit des Grundes — Ausschluß wirtschaftlicher Schädigung des Lieferers — halte ich die Anwendung für gerechtfertigt. Näheres über die Berechnung des Preisaufschlages vgl. zu § 46 Abs. 5. Zu beachten ist, daß nicht, wie bei § 46 Abs. 5 selbst, die Belastungen von 0,5 mit 15 v. H., sondern die Belastungen von 1,5 und 15 v. H. zu vergleichen sind.

§ 17.

Die erhöhte Steuerpflicht des § 15 umfaßt auch

1. die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2);

2. die Lieferung auf Grund einer Versteigerung (§ 1 Nr. 3), wenn der Versteigerer vom Hersteller beauftragt ist;

3. das Verbringen von Gegenständen der im § 15 bezeichneten Art in das Inland. § 8 Abs. 3 findet entsprechende Anwendung. Steuerpflichtig ist der erste inländische Erwerber oder, wenn der Gegenstand nicht aus dem Ausland an einen inländischen Erwerber geliefert wird, derjenige, der den Gegenstand im Inland in Gewahrsam nimmt.

Entw. 1919 § 22. — Begr. S. 60. — Ber. S. 41.

Inhalt.

I. Wegen **der Luxussteuerpflicht des Eigenverbrauchs** (§ 17 Nr. 1) vgl. zu § 1 Nr. 2 oben D S. 204 f. Über den Steuermaßstab (fingiertes Entgelt = dem ortsüblichen Wiederveräußerungspreis) vgl. zu § 8 Abs. 3 D III 2 (S. 377).

II. Die Luxussteuerpflicht der Versteigerung (§ 17 Nr. 2).

1. Wegen des Begriffs der Versteigerung als vollständiges Steuerobjekt vgl. zu § 1 Nr. 3 E S. 209.

2. § 17 Nr. 2 setzt voraus, daß der Auftraggeber des Versteigerers ein Hersteller ist. Auch für die Herstellerluxussteuer ist also, wie bei der allgemeinen Umsatzsteuer, der Grundsatz beibehalten worden, daß bei Lieferungen in der Rechtsform der Versteigerung als Steuerpflichtiger nicht der Gewerbetreibende gilt, sondern der Versteigerer. Da die Luxussteuer für Gegenstände des § 15 aber nicht bei jeder Lieferung, sondern nur beim ersten Umsatz nach der Herstellung erhoben wird, kann nicht jede Versteigerung von Luxusgegenständen, sondern nur diejenige luxussteuerpflichtig sein, bei der zwischen Herstellung und Versteigerung noch kein Umsatz liegt. Da die Steuerpflicht den Versteigerer trifft, hat er die Pflicht, wenn er mit der Versteigerung von Luxusgegenständen beauftragt wird, sich darüber zu vergewissern, ob sein Auftraggeber Hersteller ist oder es sich um Gegenstände handelt, die der Auftraggeber seinerseits erst gekauft hat. Tut er das nicht, so kann er seine Steuerpflicht nicht durch den Hinweis auf seine Unkenntnis abwenden.

3. Versteigerungen von Luxusgegenständen im Auftrag eines Gewerbetreibenden, der nicht Hersteller ist, sind frei. Anders liegt es nur, wenn der Auftraggeber eine Privatperson ist und er bei Veräußerung außerhalb der Versteigerung nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 luxussteuerpflichtig sein würde (also bei den in § 15 I Nr. 1, 2, 3, 5; II Nr. 1, 6, 8, 10, 22 genannten Gegenständen): hier muß auch die Versteigerung luxussteuerpflichtig sein, wenn nicht die Steuerpflicht der Privatverkäufe umgangen werden soll. Dem Wortlaut nach enthält das Gesetz hier allerdings eine Lücke und der Erlaß des RFM. v. 27. Febr. 1920 (RStBl. S. 216) ist als Verwaltungsanordnung für sich allein nicht in der Lage, die Lücke zu schließen. Es bedarf vielmehr einer Auslegung, die den Privatverkäufer bei Privatveräußerung luxussteuerpflichtiger Gegenstände dem Hersteller im Sinne des § 17 Nr. 3 gleichstellt. Diese Auslegung kann nur aus einer Erörterung des § 23 Abs. 1 Nr. 3 gewonnen werden, vgl. daher zu § 23 Abs. 1 Nr. 3 D IX.

III. Die Luxussteuerpflicht der Einfuhr (§ 17 Nr. 3).

1. a) Zu § 17 Nr. 3 sind in materieller Hinsicht folgende Paragraphen der **AusfBest.** zu vergleichen:

§ 12. (1) Die Luxussteuerpflicht nach § 17 Nr. 3 des Gesetzes tritt auch dann ein, wenn eine Lieferung nicht vorliegt. Es genügt also: die Versendung aus dem Auslande lediglich mit der Absicht, die Gegenstände im Inland zum Verkaufe zu stellen, sowie für eine Ausstellung auch dann, wenn von vornherein die Absicht besteht, die Gegenstände nach Schluß der Ausstellung wieder ins Ausland zurückzuschaffen; Schenkung an im Inland wohnende Personen; Versendung ins Inland infolge eines Erbfalls; Einbringen der Gegenstände bei der Einreise oder Übersiedlung ins Inland, und zwar auch, wenn sie vorausgeschickt oder nachgesandt werden. Befreit sind jedoch:

a) Gegenstände aller Art bei der Durchfuhr gemäß § 15,

b) gebrauchte Kleidungsstücke und Wäsche im Sinne des § 6 Nr. 3 des Zolltarifgesetzes vom 25. Dez. 1902,

c) gebrauchte Gegenstände von Anziehenden (Umzugsgut) zur eigenen Benutzung im Sinne des § 6 Nr. 4 a. a. O.,

d) Reisebedarf und Reisegerät im Sinne des § 6 Nr. 6 a. a. O.,
e) Fahrzeuge und Pferde im Sinne des § 6 Nr. 8 a. a. O.,
f) Musterkarten und Muster im Sinne des § 6 Nr. 10 a. a. O.,
g) Särge und Urnen im Sinne des § 6 Nr. 14 a. a. O.

Erscheint eine Befreiung bei einem Gegenstande geboten, der nach § 6 a. a. O. auf besondere Erlaubnis vom Zolle befreit werden kann, so bedarf es zur Befreiung von der Luxussteuer eines Antrags gemäß § 108 AO.; die Entscheidung hierüber wird dem Landesfinanzamt übertragen. Zur Entscheidung der Anträge auf weitergehende Befreiungen bleibt der Reichsminister der Finanzen zuständig.

(2) Die Luxussteuerpflicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes setzt eine entgeltliche Lieferung von Luxusgegenständen der im § 21 des Gesetzes bezeichneten Art in oder aus dem Ausland an eine Person voraus, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat. Die Luxussteuerpflicht tritt nicht ein, wenn der Gegenstand zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben wird und der Erwerber dies dem Umsatzsteueramt in der im § 22 Abs. 2 des Gesetzes (§ 203) vorgeschriebenen Form nachweist. Über den Vergütungsanspruch im Falle des § 24 Abs. 3 des Gesetzes vgl. § 17 Nr. 1.

(3) Sowohl im Falle des § 17 Nr. 3 wie des § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes kommt es nicht auf die Person des Absenders oder des Einführenden an; es ist gleichgültig, ob sie Unternehmer sind oder nicht. Die Luxussteuerpflicht tritt ein, sobald der Gegenstand ins Inland gelangt ist.

§ 15. (2) In den Fällen, in denen die Einfuhr luxussteuerpflichtig ist (§ 17 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes), setzt die Steuerfreiheit der Durchfuhr voraus, daß die im Vereinszollgesetze vom 1. Juli 1869 enthaltenen Vorschriften über Überwachung der Durchfuhr gewahrt sind.

[Den vollen Wortlaut des § 15 vgl. oben zu § 2 Nr. 1 S. 223.]

§ 16. Steuerpflichtig sind
1. im Falle des § 12 Abs. 1 (§ 17 Nr. 3 des Gesetzes) der erste inländische Erwerber, wenn ein Lieferungsgeschäft aus dem Ausland vorliegt, in allen übrigen Fällen derjenige, der den Gegenstand im Inland in Gewahrsam nimmt. Das wird in der Regel der Verbringer selbst sein, der den Gegenstand im Augenblicke des Verbringens ins Inland im Gewahrsam hat (der Reisende bei Reisegut, der Spediteur, an den das Gut adressiert ist, usw.);
2. im Falle des § 12 Abs. 2 (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes) der erste inländische Erwerber;
3. im Falle des § 14 (§ 23 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes) der Verbringer.

b) Die formellen Bestimmungen der §§ 19—25 vgl. zu § 38.

c) Materiell wurde die AusfBest. in sehr wesentlichem Maße ergänzt durch das — bereits bei § 4 I 2 (S. 302) erwähnte und teilweise abgedruckte **Rundschreiben des RFM. v. 28. Juli 1920** (RStBl. S. 420), dessen hierher gehörender Abschnitt A mit der Überschrift „Luxussteuerpflicht beim Verbringen von Gegenständen in das Inland" unten zu 4 b γ (S. 449) in Schrägdruck wiedergegeben und, soweit erforderlich, erläutert ist.

2. Volkswirtschaftliche Begründung. Nach § 2 Nr. 1 (s. oben S. 220 f.) ist die Einfuhr an sich umsatzsteuerfrei. Für Luxusgegenstände konnte diese Befreiung nicht beibehalten werden, da sonst die deutsche Luxusindustrie empfindlich geschädigt werden würde: die Luxusgegenstände müssen in dem Augenblick, wo sie in die deutsche Wirtschaft eintreten, erfaßt werden, gleichgültig, ob der Eintritt sich nach ihrer Herstellung aus einer deutschen Fabrik oder aus dem Ausland [oder bei einer kleinen Gruppe von Gegenständen, die § 23 Abs. 1 Nr. 3 aufzählt, aus dem Privatbesitz; vgl. unten zu § 23 D II 3] vollzieht. Auch nach § 10 Nr. 2 des alten UStG. 1918 war die Einfuhr luxussteuerpflichtig, nur fiel die Luxussteuer, da ja die Steuer des § 8 eine Kleinhandelssteuer war, weg, wenn der Einbringende sich als Wiederveräußerer auswies, so wie es auch jetzt bei der Kleinhandelssteuer des § 21 (vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 4 und § 23 Abs. 2 unten zu § 23 E) der Fall ist. Ein weiterer wesentlicher Unterschied ist aber ferner der, daß bei der Kleinhandelsluxussteuer — der früheren wie der jetzigen — die Luxussteuerpflicht an eine Lieferung anknüpft, also dem Normalfall der Umsatzsteuer (§ 1) sich anschließt, während § 17 Nr. 3 jedes Verbringen in das Inland Steuerobjekt ist. Das war erforderlich, um die Ausschaltung der Steuer zu vermeiden, die dadurch eintreten kann, daß ein ausländischer Exporthändler Luxusgegenstände ins Inland bringt und sie dann erst, also ohne daß sie zunächst auf Grund eines Umsatzgeschäfts ins Inland geliefert sind, im Inland verkauft: da er nicht Hersteller ist, würde er nicht luxussteuerpflichtig sein und könnte jeden inländischen Hersteller um die Spese Luxussteuer unterbieten. Bei der Kleinhandelsluxussteuer ist diese Gefahr nicht vorhanden, da ja schließlich der Verkauf im Kleinhandel in Deutschland erfaßt wird. So erklärt sich der Unterschied in der Formulierung zwischen § 17 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 4.

3. Das Steuersubjekt.

a) Steuersubjekt kann nicht, wie im Normalfall der Umsatzsteuer und auch der Luxussteuer der liefernde Gewerbetreibende sein, denn — abgesehen davon, daß eine Lieferung nicht vorzuliegen braucht — dieser Gewerbetreibende sitzt gewöhnlich im Ausland und ist der deutschen Steuerhoheit entzogen. Der Steuerfiskus kann sich nur an den halten, der das Verbringen vornimmt. Dabei sind folgende zwei Fälle möglich:

α) Der Normalfall ist das Verbringen ins Inland auf Grund eines Importgeschäfts, es liegt also eine entgeltliche Lieferung zwischen Ausland und Inland i. S. von § 2 Nr. 1 (s. dort B V S. 228 f. und VII S. 232) vor. Luxussteuerpflichtig ist dann der erste inländische Erwerber.

β) Erwerber ist, wer als Abnehmer demjenigen gegenübersteht, der aus dem Ausland liefert. Es muß der erste Erwerber, also der Einfuhrhändler oder der Verarbeiter des ausländischen Gegenstandes oder ein unmittelbarer inländischer Verbraucher sein; er braucht nicht Gewerbetreibender zu sein, auch ein Privatmann kann in Betracht kommen. Mit dem Erwerber ist nicht der Empfänger zu verwechseln. Das Gut braucht nicht an den inländischen Käufer adressiert zu sein, sondern kann entweder als Adressat eine Mittelsperson aufweisen, z. B. einen Spediteur, ein Lagerhaus, oder es kann vor der Einfuhr vom Einfuhrhändler weiterveräußert sein und der ausländische Lieferer kann es nun im Auftrag des Einfuhrhändlers unmittelbar an den Abnehmer des Einfuhrhändlers (seines Abnehmers) senden. Steuerpflichtig ist dann nicht der Empfänger oder Adressat, sondern derjenige, der das Lieferungsgeschäft mit dem ausländischen Lieferer abgeschlossen hat, diesem gegenüber Erwerber ist. Ob er Eigenerwerber oder Einkaufskommissionär oder Verkaufskommissionär ist, macht dabei keinen Unterschied (vgl. zu § 5 VI 6 S. 324. Dieser Erwerber kann sich auch nicht

etwa auf § 7 berufen, weil er nicht den unmittelbaren Besitz ergriffen hat, denn § 7 befreit ihn nur als Lieferer (also von den $1^1/_2$ v. H. Umsatzsteuer, die auf seinem Weiterverkauf ruhen würde), nicht von der besonderen Steuerpflicht, die ihn nach § 17 Nr. 3 als Erwerber trifft. — Die Feststellung des Steuerpflichtigen muß in den Fällen, wenn Erwerber und Empfänger (Adressat) nicht dieselbe Person sind und die Steuererklärung (vgl. § 38) Zweifel läßt oder die Steuerpflicht bestritten wird, im Ermittelungsverfahren erfolgen (vgl. RFM. v. 29. Juli 1920 RStBl. S. 472).

γ) Der Erwerber muß „inländisch" sein. Zweifelhaft kann sein, was unter „inländisch" zu verstehen ist. Heranzuziehen ist § 23 Abs. 1 Nr. 4, wo für den parallelen Fall der Einfuhr von kleinhandelsluxussteuerpflichtigen Gegenständen als steuerpflichtig der Erwerber bezeichnet ist, der seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat. Doch ist davon auszugehen, daß als Erwerber in erster Linie nicht (wie bei der Kleinhandelssteuer) eine Privatperson, sondern ein Händler in Betracht kommt. Man wird daher denjenigen Erwerber als steuerpflichtig zu bezeichnen haben, der seinen Gewerbebetrieb im Inland hat (also auch, wenn er etwa im Ausland wohnt; Beispiel: Die Firma hat ihren Sitz in Konstanz, der Inhaber wohnt jenseits des Bodensees in der Schweiz). Nicht nötig ist, daß der Sitz der Leitung im Inland ist, jede Zweigniederlassung, an die geliefert wird, genügt. Ist der Erwerber nicht Gewerbetreibender, so kommt Wohnsitz oder Aufenthalt in Betracht: über die Begriffe vgl. AO. § 51 und unten zu § 23 Abs. 1 Nr. 4.

b) Fehlt ein inländischer Erwerber, so ist der luxussteuerpflichtig, der den Gegenstand im Inland in Gewahrsam nimmt. Hierher gehören die Fälle, daß der ausländische Gewerbetreibende die Waren zum Zwecke des Verkaufes im Inland nach Deutschland bringt, ohne daß ein Inländer als Verkaufskommissionär oder Konditionär beteiligt ist (wäre das der Fall, so wäre der Inländer steuerpflichtig), ferner daß eine Firma mit inländischer Betriebsstätte Waren von ihrer ausländischen Zweig- oder ihrer ausländischen Hauptniederlassung zur Weiterveräußerung oder Weiterverarbeitung erhält, oder daß jemand im Ausland einkauft und die dort ihm übergebene Ware als Reisegut mit herüberbringt. Begrifflich fällt hierunter weiter jeder andere Fall, in dem eine Ware ohne Lieferung, z. B. im Wege der Schenkung, des Erbganges usw. die Grenze passiert (über die Ausnahmen vgl. zu 4 b S. 449). Unter Gewahrsam wird dasselbe zu verstehen sein, was § 13 des VZG. v. 1. Juli 1869 als Inhaber des Gegenstandes bezeichnet: es kommt auf die tatsächliche Verfügung an, ohne Rücksicht darauf, in welchem Rechtsverhältnis der Inhaber zu der Ware steht. Nur der bloße Besitzdiener (der Angestellte usw.) scheidet aus, für ihn tritt sein Arbeitgeber ein. In Betracht kommt derjenige, der die Ware beim Überschreiten der Grenze mitbringt (sei es, daß er sie bei sich hat, sei es, daß er sie als Reisegut aufgegeben hat), ferner der Adressat der Ware, gleichgültig, ob er im übrigen rechtlich über die Ware verfügen kann, also der Spediteur, evtl. ein Agent, ein „Strohmann" usw.

c) Treffen die Voraussetzungen zu a oder b auf mehrere Personen zu, so kommt nicht etwa, wie Weinbach S. 192 für den ähnlichen Fall des § 10 Nr. 2 des alten UStG. 1918 anzunehmen scheint, eine anteilige Steuerpflicht in Frage. Vielmehr ist jeder für das Ganze steuerpflichtig. Sind z. B. im Falle a zwei Personen zusammen Erwerber und wohnt eine von ihnen im Ausland, so ist nicht etwa die andere nur zur Hälfte pflichtig, vielmehr haftet jede für das Ganze (§ 95 Abs. 1 AO.).

4. Das Steuerobjekt.

a) Steuerobjekt ist nicht, wie im Normalfall der Umsatz- und auch der Luxussteuer (§ 1 Nr. 1, § 15), die Lieferung, sondern das Verbringen ins

Inland. Es ist der gleiche tatsächliche Vorgang, wie er dem Vereinszollgesetz zugrunde liegt. Ob ein Rechtsgeschäft zu ihm Anlaß gibt, ist gleichgültig, es genügt, daß ein Gegenstand, der bisher sich im Ausland befand, ins Inland gelangt. Die möglichen Fälle wurden schon zu 3 b erwähnt. Ein wesentlicher Unterschied ist dabei nur, daß Ausland und Inland nicht im zollrechtlichen Sinne („Vereinsinland" und „Vereinsausland"), sondern im staatsrechtlichen Sinne zu verstehen ist. Also auch das Verbringen in einen Zollausschluß oder einen Freibezirk (z. B. nach Helgoland oder in den Hamburger Freihafen) löst die Luxussteuerpflicht aus (vgl. zu § 2 Nr. 1 B VI S. 231 f.). Das Verbringen muß sich auf Luxusgegenstände i. S. des § 15 beziehen, doch ist zu beachten, daß es nicht darauf ankommt, ob die Gegenstände frisch vom ausländischen Hersteller kommen oder schon durch die Hände Dritter, von Händlern gegangen sind oder selbst schon in Privatbesitz waren. Die Person des Lieferers oder Vorbesitzers, ob Gewerbetreibender oder Privatperson, ist gleichgültig. Die Gegenstände können auch gekauft sein.

b) Die starre Durchführung des Grundsatzes, daß ein rein tatsächlicher Vorgang, ohne Rücksicht auf seine rechtliche oder wirtschaftliche Bedeutung, die Luxussteuerpflicht begründet, würde zu Härten führen. Schon die Begr. 1919 S. 60 weist darauf hin, daß durch die AusfBest. **Ausnahmen** festgesetzt werden müßten. Das ist in den §§ 12 und 15 AusfBest. und dem zu γ (S. 451) abgedruckten Erlaß des RFM. v. 28. Juli 1920 (RStBl. S. 420) zum größten Teil im Anschluß an zollrechtliche Vorschriften geschehen. Die in Betracht kommenden Fälle sind in den Bestimmungen nicht sehr übersichtlich geordnet, was sich aus der allmählichen Erweiterung der Befreiungen erklärt. Es handelt sich um zwei Gruppen von Fällen:

α) Luxussteuerfreiheit der Einfuhr bestimmter Gattungen von Waren im Anschluß an § 6 des Zolltarifgesetzes v. 25. Dez. 1907. Die in § 12 AusfBest. mit Bezug genommenen Teile des § 6 lauten, wobei zu den den Zoll betreffenden Stellen in eckigen Klammern der Hinweis auf die Luxussteuer und kurze Erläuterungen beigefügt sind:

Auszug aus § 6 des Zolltarifgesetzes.

Die folgenden Gegenstände bleiben vom Zoll [der Luxussteuer bei der Einfuhr] *befreit.*

1. [Scheidet aus, weil nicht auf Luxusgegenstände bezüglich.]

2. [Ebenso.]

3. *Gebrauchte Kleidungsstücke und Wäsche, die nicht zum Verkauf oder zur gewerblichen Verwendung eingehen.* [Es können z. B. Luxusgegenstände der in § 15 II Nr. 25 ff. bezeichneten Art sein; vgl. auch unten Nr. 6.]

4. (*1*) *Gebrauchte Gegenstände von Anziehenden zur eigenen Benutzung, ...* [der übrige Wortlaut bezieht sich nicht auf Luxusgegenstände].

(*2*) *Auf besondere Erlaubnis* [des Landesfinanzamtes im Verfahren nach § 108 Abs. 1 AO.] *auch als Ausstattungsgegenstände, Braut- oder Hochzeitsgeschenke eingehende neue Sachen, sofern sie für Ausländer oder länger als zwei Jahre im Auslande wohnhaft gewesene Inländer bestimmt sind, die aus Anlaß der Verheiratung mit einer im Inlande wohnhaften Person ihren Wohnsitz nach dem Inlande verlegen. Von der Zollfreiheit* [Luxussteuerfreiheit] *ausgeschlossen sind Nahrungs- und Genußmittel* [allein anwendbar auf § 15 II Nr. 32], *unverarbeitete Gespinste und Gespinstwaren sowie sonstige zur weiteren*

Verarbeitung bestimmte Erzeugnisse, Rohstoffe aller Art und Tiere [hier kommen z. B. die Bestandteile der in § 15 II Nr. 4ff. erwähnten Gegenstände in Betracht; auch die Gegenstände des § 15 II Nr. 30: erforderlichenfalls bedarf es eines Billigkeitserlasses nach § 108 Abs. 1 AO., zu dem aber nur der RFM. zuständig sein würde].

5. *Gebrauchte Sachen, die erweislich als Erbschaftsgut eingehen, auf besondere Erlaubnis* [des Landesfinanzamtes im Verfahren nach § 108 Abs. 1 AO.].

6. (*1*) *Gebrauchsgegenstände aller Art, auch neue, welche Reisende, einschließlich der Fuhrleute, Schiffer und Schiffsmannschaften, zum persönlichen Gebrauch oder zur Ausübung ihres Berufs auf der Reise mit sich führen, oder die ihnen zu diesem Zwecke vorausgeschickt oder nachgesendet werden; ...* [der übrige Wortlaut bezieht sich nicht auf Luxusgegenstände; unter Nr. 6 können alle Gegenstände des § 15, außer denen zu I Nr. 9 B a, II Nr. 21 und 23 fallen].

(2) *Ferner aus dem Auslande zurückkommende Koffer, Reisetaschen und sonstiges Reisegerät, wenn darin Gebrauchsgegenstände von Reisenden in das Auslandv erbracht worden sind.* [§ 15 I Nr. 12 bis 14, § 15 II Nr. 24.]

7. [Wie zu 1.]

8. (*1*) *Fahrzeuge aller Art* [§ 15 II Nr. 8] *einschließlich der zugehörigen Ausrüstungsgegenstände* [ebenda, s. auch AusfBest. § 54] *die bei dem Eingang über die Zollgrenze* [Reichsgrenze, also auch z. B. nach Helgoland] *zur Beförderung von Personen oder Waren dienen und nur aus dieser Veranlassung eingeführt werden oder die aus dem Auslande zurückkommen, nachdem sie beim Ausgange diesem Zwecke gedient haben; auch Fahrzeuge, wenn sie dazu bestimmt sind, Personen oder Waren in das Ausland zu verbringen.*

(2) *Pferde ...* [kommt trotz der Erwähnung in Ausf. Best. § 12 Abs. 1 e nicht in Betracht, da Pferde nur im Kleinhandel und nur bei der Lieferung aus dem Ausland — § 23 Abs. 1 Nr. 4 — luxussteuerpflichtig sind].

(3) *Fahrzeuge aller Art ... von Reisenden auch in dem Falle, wenn sie zur Zeit der Einfuhr nicht als Beförderungsmittel dienen, sofern sie erweislich sich schon seither im Gebrauch ihrer Besitzer befunden haben und zu deren weiterem Gebrauche bestimmt sind.*

(4) *Verbleiben in den bezeichneten Fällen Fahrzeuge (oder Tiere) dauernd im Inlandc, so tritt die Zollpflicht ein.* [Wird auf die Luxussteuerpflicht entsprechend anzuwenden sein, als Steuersubjekt kann freilich nur eine der zu 3 bezeichneten Personen in Frage kommen, also nicht ein späterer Erwerber.]

(*5 und 6*) [Beziehen sich nicht auf Luxusgegenstände.]

9. [Wie zu 1.]

10. *Musterkarten und Muster in Abschnitten oder Proben, die nur zum Gebrauch als solche geeignet sind, jedoch mit Ausschluß der Proben von Nahrungs- und Genußmitteln ...*

[**11.** Kunstsachen; scheidet aus, weil Kunstwerke der Kleinhandelssteuer nach § 21 Abs. 1 Nr. 2 unterliegen. Soweit das nicht der Fall ist, kann ein besonderer Billigkeitserlaß des RFM. nach § 108 Abs. 1 AO. helfen.]

[**12.** Baumaterialien, wie zu 1.]

13. *Wappenschilder, Flaggen und andere Gegenstände, die von fremden Regierungen ihrer in Deutschland bestellten Vertretungen*

zum dienstlichen Gebrauche zugesendet werden, falls die betreffenden Staaten Gegenseitigkeit gewähren [§ 6 Nr. 13 ist in AusfBest. § 12 nicht mit für anwendbar erklärt: es bedarf also eines Einzelerlasses des RFM. nach § 108 AO.].

14. *Särge, in denen Leichen eingehen, und Urnen mit Asche verbrannter Leichen, einschließlich der Kränze und ähnlicher zur Verzierung der Särge, Urnen oder Beförderungsmittel dienender Gegenstände* [vgl. AusfBest. § 36 C I Nr. 17, § 43 IX, § 48 II 11 b und c; auch § 15 II Nr. 30 a des Gesetzes].

β) Luxussteuerfreiheit der Durchfuhr (AusfBest. § 12 Abs. 1 a, § 15). Die Befreiung ist abhängig davon, daß eine zollfreie Durchfuhr i. S. des VZG. v. 1. Juli 1869 vorliegt. In Betracht kommt das Verfahren mit Begleitschein I (§§ 41—50) oder das Verfahren bei unmittelbarer Durchfuhr (§§ 53, 54).

γ) Luxussteuerfreiheit zur Erleichterung des Auslandverkehrs. Die hierher gehörenden Befreiungen schließen sich eng an den Abschnitt XIV (§§ 111 ff.) des VZG. v. 1. Juli 1869 an. Sie finden sich noch nicht in den Ausf.-Best. selbst, sondern gelten zur Zeit nur kraft Verwaltungsanordnung des Rundschreibens des RFM. v. 28. Juli 1920 (RStBl. S. 420, vgl. oben 1 c). Das Rundschreiben ist im folgenden (in Schrägdruck) in seinem hier in Betracht kommenden Teil abgedruckt. Da es sehr ausführlich gehalten ist, bedarf es keiner eingehenderen Erläuterung. Allgemein ist hervorzuheben, daß die Erleichterungen für die Luxussteuer in allen Fällen von gleichen Erleichterungen beim Zollverkehr abhängig gemacht sind: dadurch, daß die Zollstellen von der Einfuhr von Luxusgegenständen, solange Zollfreiheit oder Aufschub der Verzollung besteht, dem Umsatzsteueramt von der Einfuhr keine Mitteilung machen, tritt die Luxussteuerfreiheit oder der Aufschub der Luxussteuerpflicht ein. Bei den meisten Fällen ist die Zollerleichterung schlechthin auf die Luxussteuer ausgedehnt. Nur bei den Erleichterungen für Märkte, Messen und Ausstellungen bedarf es einer besonderen auf die Luxussteuer bezüglichen Anordnung des RFM..

In Betracht kommen folgende Fälle:

αα) Der Zwischenauslandsverkehr, d. h. die Versendung aus dem Inland (z. B. aus Stettin) durch das Ausland (z. B. durch den polnischen Korridor) in das Inland (z. B. nach Ostpreußen). Die Regelung ergibt sich einerseits aus § 111 VZG. (und der dazu ergangenen sog. Deklarationsscheinordnung, Troje-Düsse „Die Ordnungen und sonstige AusfBest. zu den Zollgesetzen" III. Teil 7. Aufl. 1911 S. 1 ff.) und anderseits aus A 1 des RFM.-Rundschreibens:

§ 111 des Vereinszollgesetzes.

(1) Bei Versendungen der im freien Handel stehenden Gegenstände aus dem Vereinsgebiete durch das Ausland nach dem Vereinsgebiete ist dem Ausgangszollamte oder einem zu dieser Abfertigung befugten Amte im Innern eine Deklaration vorzulegen, worin die Art und Menge der zu versendenden Waren mit ihrer sprachgebräuchlichen oder handelsüblichen Benennung [dabei wird möglichst die Nummer des § 15 oder der § der AusfBest., unter die der Gegenstand fällt, zu bezeichnen sein] *und deren Bestimmungsort anzugeben ist. Einer Angabe des Reingewichts der in einem Packstücke zusammen verpackten, verschieden tarifierten Waren bedarf es nicht.*

(2) Es tritt sodann die Revision und der Regel nach der amtliche Verschluß der Waren ein. Dem Abfertigungsamte bleibt es

überlassen, auch andere Maßregeln zur Sicherung gegen eine Vertauschung der Waren zu treffen.

(3) Der Absender erhält demnächst die hiernach bescheinigte Deklaration zurück, auf welcher zugleich die zum Eintreffen beim Wiedereingangsamte verstattete Frist bemerkt wird.

(4) Hat die Ausgangsabfertigung bereits bei einem Amte im Innern stattgefunden, so bedarf es bei dem Grenzausgangsamte nur der Wiedererkennung des Verschlusses.

(5) Bei derartigen Versendungen von ausgangszollpflichtigen Waren kann Sicherstellung des Ausgangszolles verlangt werden.

(6) Bei dem Wiedereingangsamte werden die Gegenstände auf Grund der zu übergebenden Deklaration revidiert und nach richtigem Befund ohne Zollerhebung abgelassen. Sind die Waren unter Packstück- bzw. Wagen- oder Schiffsverschluß abgefertigt, so beschränkt sich die Revision beim Wiedereingangsamte i. d. R. auf die Prüfung und Lösung des angelegten Verschlusses. Auf den Antrag des Warenführers können auch die Waren von dem Grenzzollamte unter Belassung des amtlichen Verschlusses auf ein Amt im Innern zur schließlichen Abfertigung abgelassen werden.

(7) Wird bei dem Transporte von Waren, welche unter Zollkontrolle stehen, zwischenliegendes Ausland berührt, so muß die Ware dem Ausgangs- und dem Wiedereingangsamte zur Revision gestellt und der richtige Ausgang bzw. der Wiedereingang auf der die Sendung begleitenden Bezettelung bescheinigt werden.

(8) Nach örtlichem Bedürfnisse können von der obersten Landesfinanzbehörde [jetzt vom RFM.] *für den Verkehr aus dem Vereinsgebiete durch das Ausland nach dem Vereinsgebiete Erleichterungen zugestanden werden.*

A 1 des RFM.-Rundschreibens.

1. Nach § 111 VZG. ist der Zwischenauslandsverkehr, d. h. die Versendung aus dem Zollgebiet durch das Ausland nach dem Zollgebiet unter bestimmten Voraussetzungen zollfrei. Nach § 17 Nr. 3 UStG. (§ 12 Abs. 1 AusfBest.) würde das Verbringen von luxussteuerpflichtigen Gegenständen an und für sich luxussteuerpflichtig sein, mögen auch die Waren aus dem Inland stammen und über das Ausland wieder in das Inland eingeführt werden. Ich bestimme, daß, wenn die Ware bei Beachtung der zollrechtlichen Vorschriften in den Fällen des § 111 VZG. in das Inland wiederverbracht wird, das Verbringen luxussteuerfrei ist. Diese Erleichterung wird, wie bisher, für den Verkehr der Nordseehäfen zum Rhein, in Zukunft aber auch insbesondere für den Verkehr aus und nach Ostpreußen von Bedeutung sein. Es ist aber selbstverständlich und wird lediglich im Interesse völliger Klarstellung hervorgehoben, daß Lieferungen, bei denen ein Transport über ausländische Gebietsteile stattfindet, den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes unterliegt, also luxus- oder umsatzsteuerpflichtig ist.

ββ) Der Meß- und Marktverkehr. Zwei Fälle sind möglich: Einbringen in das Inland für deutsche Messen und Märkte und Zurückbringen von Waren in das Inland, die auf ausländische Messen und Märkte gesandt] waren. Die Regelung ergibt einerseits § 112 VZG., anderseits A 2 des RFM.-Rundschreibens.

§ 112 VZG.

(1) Zur Erleichterung des Besuchs auswärtiger Messen und Märkte kann die zollfreie Rückbringung der unverkauft gebliebenen, aus dem freien Verkehr des Zollvereins stammenden Ware verstattet werden.

(2) Nicht minder wird den fremden Handel- und Gewerbetreibenden, welche vereinsländische Messen und Märkte besuchen, von ihren unverkaufte Waren Erlaß des Eingangszolles bei der Wiederausfuhr gewährt.

A 2 des RFM.-Rundschreibens.

2. Nach § 112 VZG. wird der Meß- und Marktverkehr im Ausland durch Gestattung der zollfreien Rückbringung der unverkauft gebliebenen, aus dem freien Verkehr des Zollinlandes stammenden Waren erleichtert. Der inländische Meß- und Marktverkehr wird durch die Gewährung des Erlasses des Eingangszolles bei Wiederausfuhr der unverkauften Waren begünstigt. Auch hier würde nach den geltenden Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts sowohl das Rückbringen von Gegenständen, die auf der ausländischen Messe nicht verkauft sind, als auch von Gegenständen, die zwecks Ausstellung auf den Messen in Deutschland eingebracht werden, luxussteuerpflichtig sein. § 12 AusfBest. besagt ausdrücklich, daß die Versendung aus dem Auslande lediglich mit der Absicht, die Gegenstände im Inland zum Verkauf zu stellen, sowie für eine Ausstellung an sich auch dann luxussteuerpflichtig ist, wenn von vornherein die Absicht besteht, die Gegenstände nach Schluß der Ausstellung wieder in das Ausland zurückzuschaffen. Bei dieser Regelung behält es grundsätzlich sein Bewenden. Jedoch behalte ich mir vor, zugunsten der ausländischen und inländischen Messen, die nach § 112 VZG. behandelt werden, Befreiungen auch von der Luxussteuer eintreten zu lassen, wenn dieses von den beteiligten Kreisen beantragt wird und wenn wirtschaftliche oder sonstige Bedenken nicht bestehen. Neben der etwa für den Zoll in Betracht kommenden Sicherheit ist für den Eingang der Luxussteuer Sicherheit zu leisten. Ich werde außerdem bei inländischen Messen die Genehmigung der Befreiung von der Luxussteuer davon abhängig machen, daß sich das Meßamt verpflichtet, Firmen, die ihrer Umsatzsteuerpflicht auf einer Messe nicht entsprechen, von dem Besuch der folgenden Messen auszuschließen. Die vorstehenden Ausführungen finden auf den Verkehr mit Märkten, sofern diese den Umfang und die Bedeutung der Messen haben, entsprechende Anwendung.

Auf Grund der vorstehenden Bestimmungen gewähre ich die Vergünstigungen für den Meßverkehr zunächst für die Leipziger Messe und für die Frankfurter Messe.

γγ) Der Rückwaren- und Ausstellungsverkehr.

§ 113 VZG.

Vereinsländische Erzeugnisse oder Fabrikate, welche, außer dem Meß- und Marktverkehr, auf Bestellung, zum Kommissionsverkauf, zur Ansicht, zu öffentlichen Ausstellungen oder zum vorübergehenden Gebrauch nach dem Ausland gesandt sind und von dort zurück kommen, können vom Eingangszolle freigelassen werden, sofern kein Zweifel darüber besteht, daß dieselben Waren wieder eingehen, welche ausgegangen sind.

§ 114 VZG.

Die Freilassung vom Eingangszolle kann auch erfolgen, wenn Gegenstände aus dem Auslande zu öffentlichen Ausstellungen oder zum vorübergehenden Gebrauche eingehen und demnächst wieder ausgeführt werden.

A 3 des RFM.-Rundschreibens.

3. Gemäß § 113 VZG. ist der Rückwarenverkehr und gemäß § 114 das dort näher bezeichnete Einbringen von Gegenständen ins Inland zu vorübergehendem Gebrauch vom Zoll befreit. Die Befreiung bezieht sich einmal auf inländische Gegenstände, welche außer dem Meß- und Marktverkehr, auf Bestellung zum Kommissionsverkauf, zur Ansicht, zu öffentlichen Ausstellungen oder zu vorübergehendem Gebrauch nach dem Ausland gesandt sind und von dort zurückkommen (Rückwaren) und zum andern auf Gegenstände, die aus dem Auslande zu öffentlichen Ausstellungen oder zum vorübergehenden Gebrauch eingehen und demnächst wieder ausgeführt werden. Der Eingang dieser Waren unter den vorbezeichneten Voraussetzungen in das Inland unterliegt, sofern es sich um Gegenstände des § 15 UStG. handelt, der Luxussteuer. Ich bestimme, daß er bei Wahrung der zollrechtlichen Vorschriften in den Fällen, in denen Zollfreiheit gegeben ist, luxussteuerfrei ist. In gleicher Weise wie für die Zollgefälle (§ 119) ist auch für die Luxussteuer bei dem für die Zollerhebung zuständigen Zollamt Sicherheit zu leisten. Bezüglich der Beschickung von Ausstellungen behalte ich mir jedoch die Genehmigung für die Befreiung in gleichem Umfang wie für den Meß- und Marktverkehr (vgl. zu ββ 2) vor.

δδ) Der Veredlungs- und Reparaturverkehr. Die Erleichterungen, die hier gegeben sind, haben bei der wachsenden Bedeutung des aktiven Veredlungsverkehrs für die deutsche Wirtschaft besondere Wichtigkeit. Die Begriffe sind in den Bestimmungen des RFM.-Rundschreibens selbst erläutert, so daß es hier keiner weiteren Ausführung bedarf. Betont sei, daß beim aktiven Veredlungsverkehr die Erleichterung sich sowohl auf die Eigenveredlung (d. h. die Veredlung eines von der inländischen Firma erworbenen und nach der Bearbeitung auf eigene Rechnung wieder ausgeführten Gegenstandes) wie auf die Lohnveredlung (d. h. die Bearbeitung durch eine inländische Firma auf Rechnung des Auslandes, wobei nach § 18 Abs. 2 der Ausländer als Hersteller anzusehen wäre) bezieht, eine Luxussteuerpflicht bei der Einfuhr kommt unter den zollrechtlichen Voraussetzungen nicht in Betracht. Bei der Eigenveredlung bleibt aber die inländische Firma überhaupt steuerfrei, denn die Rücksendung in das Ausland stellt eine nach § 2 Nr. 1 auch bei Luxusgegenständen steuerfreie Lieferung ins Ausland dar. Bei der Lohnveredlung dagegen erfolgt keine Lieferung ins Ausland, es liegt nur eine Leistung (kraft Werkvertrag) vor, diese Leistung, die im Inland erfolgt, unterliegt zwar nicht der Luxussteuer, aber stets der allgemeinen Umsatzsteuer (vgl. oben zu § 2 Nr. 1 B V, 2 d S. 230 f.). Das RFM.-Rundschreiben enthält gleichzeitig Kontrollvorschriften zur möglichsten Erfassung des Werklohns bei der Lohnveredlung und zwar auch, wenn es sich nicht um luxussteuerpflichtige Waren handelt. Die Regelung ergibt sich einerseits aus § 115 VZG., der Veredlungsordnung v. 5. April 1906 (RZBl. S. 536) und A 4 des RFM.-Rundschreibens andererseits. Über die Rechtsbegriffe des Veredlungsverkehrs vgl. Lusensky „Der zollfreie Veredlungsverkehr" Berlin 1903 und F. W. R. Zimmermann Ztschr. f. Zollw. u. RSt. Bd. 7, 1907, S. 113.

§ 115 VZG.

(1) Gegenstände, welche zur Verarbeitung, zur Vervollkommnung oder zur Reparatur mit der Bestimmung zur Wiedereinfuhr eingehen, können vom Eingangszolle befreit werden.

(2) In besonderen Fällen kann dies auch geschehen, wenn Gegenstände zu einem der bezeichneten Zwecke nach dem Auslande gehen und in vervollkommneten Zustande zurückkommen.

A 4 des RFM.-Rundschreibens.

4. Gemäß § 115 VZG. ist der Veredlungsverkehr zollfrei (vgl. hierzu auch den [die Zuständigkeit betreffenden] *Erlaß vom 24. März 1920 — II. L. 5636 — RZBl. 1920, Nr. 13 S. 170). Der aktive Veredelungsverkehr umfaßt die Fälle, in denen Gegenstände zur Verarbeitung, zur Vervollkommnung oder zur Reparatur mit der Bestimmung zur Wiederausfuhr eingehen, der passive Veredelungsverkehr umfaßt die Fälle, in denen Gegenstände, die zu einem der bezeichneten Zwecke nach dem Auslande gehen, in vervollkommnetem Zustande zurückkommen.*

a) Beim aktiven Veredelungsverkehr ist bei Abfertigung der unveredelten Ware, wenn es sich bei dieser um einen luxussteuerpflichtigen Gegenstand handelt, ebenso wie für den Zoll gemäß § 20 Ausf.-Best. auch für die Luxussteuer Sicherheit zu leisten. Von einer Erhebung der Steuer (§ 19 AusfBest.) ist Abstand zu nehmen. Wird die veredelte Ware sodann wieder ausgeführt, so ist zu unterscheiden, ob Lohn- oder Eigenveredelungsverkehr vorliegt. Liegt Lohnveredelungsverkehr vor, d. h. stellt ein inländischer Unternehmer einen Gegenstand auf Grund eines Verarbeitungs- oder Bearbeitungsvertrags, also im Lohnwerk, für eine ausländische Firma her, so ist er in jedem Falle mit dem vereinnahmten Werklohn umsatzsteuerpflichtig. Den Nachweis, daß er die Umsatzsteuer für den vereinnahmten Werklohn entrichtet hat, wird der Unternehmer nur in den seltensten Fällen führen können. Andererseits liegt es im Interesse der Steueraufsicht an die im gebundenen Verkehr erfolgende Wiederausfuhr eine umsatzsteuerliche Kontrollmaßnahme zu knüpfen. Die Abfertigung zur Wiederausfuhr darf daher nur erfolgen, wenn der Unternehmer dem Zollamt ein ausgefülltes Formular folgenden Inhalts übergibt

Ich . . . .
(Name, Firma des inländischen Unternehmers)

in . . . . habe von
(Wohnung, Sitz der Firma)

. . . . .
(Name, Firma des Ausländers)

in . . . . am . . . .
(Sitz der Firma) (Tag der Einfuhr)

. . . . .
(Bezeichnung der Ware nach Menge und Beschaffenheit)

zur Veredelung im Werklohn bezogen. Ich habe für die Veredelung einen Entgelt von .... M. vereinnahmt und werde diesen Betrag in meiner nächsten Umsatzsteuererklärung angeben.

Das Zollamt übersendet das Formular ohne weiteres an das zuständige Umsatzsteueramt. Diese Mitteilung ersetzt das Verfahren

des § 21 der AusfBest. Die wegen der Luxussteuer geleistete Sicherheit ist unverzüglich zurückzugeben.

Zwecks vollständigerer Erfassung des gerade gegenwärtig besonders stark betriebenen aktiven Lohnveredelungsverkehrs ist eine derartige Erklärung vor der Abfertigung nicht nur in denjenigen Fällen des Veredelungsverkehrs zu verlangen und abzusenden, in denen die eingeführte Ware luxussteuerpflichtig war, sondern auch in allen übrigen, in denen die Ware nur der allgemeinen Umsatzsteuer unterlag und eine Sicherheit im umsatzsteuerlichen Interesse daher nicht geleistet war.

Liegt ein Eigenveredelungsverkehr vor, d. h. führt der inländische Unternehmer im eigenen Namen für eigene Rechnung Ware zwecks Veredelung ein und nach der Veredelung aus, so handelt es sich bei der Wiederausfuhr um eine Lieferung, die umsatzsteuerfrei ist. Dann ist für die vorstehende Regelung kein Raum; mit der bei der Einfuhr geleisteten Sicherheit ist in gleicher Weise wie im Zollverkehr zu verfahren.

b) Beim passiven Veredelungsverkehr ist unter Berücksichtigung des § 18 Abs. 2 UStG. der deutsche Besteller als Hersteller anzusehen. Grundsätzlich wäre er also einmal luxussteuerpflichtig beim Verbringen des luxussteuerpflichtigen, veredelten Gegenstandes in das Inland und zwar in Höhe des für den ganzen veredelten Gegenstand verausgabten Entgelts, zum anderen ist er aber als Hersteller bei Weiterveräußerung luxussteuerpflichtig. Hierin liegt eine offenbare Unbilligkeit, die dem System des Gesetzes widerspricht. § 17 Nr. 3 UStG. stellt eine ergänzende Vorschrift für den Fall dar, daß ein Hersteller nicht vorhanden ist. Er will eine Bevorzugung der Ausländer gegenüber den einheimischen Herstellern, die mit der Luxussteuer belastet sind, vermeiden. Diese Voraussetzungen liegen in den Fällen des passiven Veredelungsverkehrs, in denen ein Hersteller auf Grund der Sondervorschrift des § 18 Abs. 2 UStG. gegeben ist, nicht vor. Daher entfällt der innere Grund für die Anwendung des § 17 Nr. 3 und die Luxussteuerpflicht beim Verbringen der Waren ins Inland im passiven Veredelungsverkehr. Ebensowenig wie im Zollverkehr kommt daher beim passiven Veredelungsverkehr die Sicherheitsleistung gemäß § 20 AusfBest. in Betracht. Auch für das Verfahren des § 21 AusfBest. fehlen die Voraussetzungen. Wohl aber erscheint es im Interesse des Steueraufkommens und der Steueraufsicht wünschenswert, wenn die Zollstelle dem Umsatzsteueramt des Empfängers Mitteilung von dem Eingang der Ware macht und diesem dadurch eine schätzenswerte Unterlage für den Geschäftsbetrieb des luxussteuerpflichtigen Herstellers verschafft. Zu dieser Mitteilung kann das Muster 8 der AusfBest. verwendet werden, wenn der letzte Satz, der die Sicherheit betrifft, gestrichen wird; auch kommt eine Bestätigung des Umsatzsteueramts hier nicht in Frage. Es wird zweckmäßig sein, auf das Muster einen Vermerk des Inhalts aufzudrucken „Passiver Veredelungsverkehr! Nur im Interesse der Steueraufsicht.“

ee) Der kleine Grenzverkehr.

§ 116 VZG.

In bezug auf den kleinen Grenzverkehr können nach Maßgabe des örtlichen Bedürfnisses besondere Erleichterungen angeordnet werden.

A 5 des RFM.-Rundschreibens.

5. Nach § 116 des VZG. können in bezug auf den kleinen Grenzverkehr (d. h. Einfuhr von Gegenständen für den persönlichen Bedarf der Grenzbewohner und den gewerblichen Bedarf der für die Versorgung des Grenzbezirks arbeitenden Handwerker, auch Wochenmarktverkehr) nach Maßgabe des örtlichen Bedürfnisses besondere Erleichterungen angeordnet werden. Ich bestimme, daß luxussteuerpflichtige Gegenstände, soweit im kleinen Grenzverkehr ein Zoll nicht erhoben wird, auch nicht der Luxussteuer unterliegen, jedoch ersuche ich ergebenst, bei der Durchführung dieser Bestimmung darauf bedacht zu sein, daß die Gefahr der Steuerhinterziehung gerade im kleinen Grenzverkehr unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Verhältnisse besonders dringend ist.

ζζ) Behandlung der Strandgüter.

§ 117 VZG.

Inländische Strandgüter von Schiffen, welche nach dem Auslaufen verunglücken, bleiben, wenn die Tatsache vollständig nachgewiesen ist, frei vom Eingangszolle.

A 6 des RFM.-Rundschreibens.

6. Nach § 117 des VZG. sind inländische Strandgüter von Schiffen, die nach dem Auslaufen verunglücken, frei vom Eingangszoll. Ich erkläre unter den gleichen Voraussetzungen die Luxussteuerfreiheit für gegeben.

ηη) Eine Generalklausel enthält in Anschluß an § 118 VZG. das RFM.-Rundschreiben zu A 7. Die entsprechende Anwendung des § 118 ist so zu verstehen, daß die ausgesprochenen Befreiungen (z. B. für Sendungen zur Unterstützung Notleidender usw.) vom Zoll automatisch die Luxussteuerfreiheit nach sich zieht.

§ 118 VZG.

Der Bundesrat (jetzt RR.) wird ferner darüber Bestimmung treffen, ob und unter welchen Bedingungen auch in anderen als den oben (= §§ 111—117) erwähnten Fällen für die aus dem freien Verkehr des Zollvereins nach dem Auslande gesandten Gegenstände beim Wiedereingange oder für die vom Auslande eingegangenen Gegenstände beim Wiederausgange aus Billigkeitsrücksichten ein Zollerlaß gewährt werden darf.

A 7 des RFM.-Rundschreibens.

7. In den Fällen, in denen die Befreiung von dem Zoll gemäß § 118 VZG. aus Billigkeitsrücksichten bewilligt werden kann, steht dieselbe Befugnis für die Umsatzsteuer den für diese zuständigen Stellen zu.

5. Der Steuermaßstab ist verschieden:

a) Liegt eine Lieferung zugrunde, ist Steuermaßstab das Entgelt, aber nach § 8 Abs. 2 erhöht um den Eingangszoll.

b) Liegt keine Lieferung zugrunde oder sind die Angaben über das Entgelt nicht zu erlangen oder nicht ausreichend, so erfolgt Schätzung nach dem gemeinen Wert. Vgl. darüber oben zu § 8 D III 3 S. 378) und zu § 38.

6. Über das Verfahren vgl. zu § 38. Dort ist auch die Frage behandelt, ob eine sog. dingliche Haftung nach § 101 AO. in Betracht kommt.

§ 18.

(1) Als Hersteller im Sinne des § 15 gilt derjenige Unternehmer, der Rohstoffe oder Halberzeugnisse zu Gegenständen umgestaltet, die ihrer Beschaffenheit nach, ohne einer weiteren Bearbeitung oder Verarbeitung zu bedürfen, zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch fertiggestellt sind. Eine Behandlung der Gegenstände durch Putzen, Umpackung und ähnliche äußere Einwirkung, die nur der Hebung der Verkäuflichkeit dient, gilt nicht als weitere Bearbeitung oder Verarbeitung.

(2) Stellt ein Unternehmer auf Grund eines Bearbeitungs- oder Verarbeitungsvertrags einen Gegenstand für einen Besteller her, der Gegenstände dieser Art innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit weiterveräußert, so gilt als Hersteller der Besteller.

(3) Der Reichsrat kann für bestimmte Bearbeitungs- und Verarbeitungsverfahren und bestimmte Arten von Gegenständen über die Anwendung der vorstehenden Vorschriften nähere Bestimmungen erlassen.

Entw. 1919 § 23 und — der Abs. 3 des jetzigen § 18 — § 25. — Begr. 1919 S. 61. — Ber. S. 41—42. — StenBer. 1919 S. 4081 D. — AusfBest. § 2 (abgedruckt oben zu § 1 B 2 c δ S. 151).

Inhalt.

I. Der Hersteller ist das **Steuersubjekt** bei der Luxussteuer des § 15. Als solches ist er bereits dort (II 2 S. 421) behandelt. § 18 umschreibt den Begriff des Herstellers näher. Literatur: C. Becher, NStR. Bd. 1 (1920) S. 113; Herzfeld, Leitf. Teil II S. 59.

Bei dem Herstellerbegriff sind technische und rechtliche Begriffsmerkmale zu unterscheiden. Die technischen Begriffsmerkmale beziehen sich weniger auf die Person, als auf die Arbeit, die Tätigkeit; erst die rechtlichen Merkmale geben darüber Aufschluß, welcher Person die Tätigkeit steuerrechtlich zuzurechnen ist; es ist nicht erforderlich, daß diese Person die Tätigkeit selbst technisch vornimmt.

1. Die technischen Begriffsmerkmale.

a) Technisch liegt eine Herstellung vor, wenn Gegenstände durch Bearbeitung oder Verarbeitung eines Grundstoffes oder mehrerer Grundstoffe hervorgebracht werden. Das kann geschehen, indem die als Grundstoffe dienenden Gegenstände als solche bestehen bleiben und nur durch Einwirkung auf ihre Oberfläche oder durch Umformung oder durch Zusammenfügen verändert werden (mechanische Bearbeitung) oder indem die Gegenstände ihre stofflichen

Eigenschaften verlieren, eine Analyse und durch Vermischung mit anderen Stoffen eine von der früheren verschiedene Synthese eintritt (chemische Verarbeitung). Verwendet werden können dabei sowohl Stoffe, die der Hersteller selbst gewinnt (z. B. eine Steingutfabrik gewinnt ihren Ton selbst, eine Möbeltischlerei hat eigene Waldbestände), oder — der Regelfall — die er erst kauft.

b) Die technische Behandlung muß einen bestimmten Grad erreichen. Nicht jede mechanische Einwirkung, nicht jede Zusammenfügung ist eine Herstellung. Die Bestimmung dieses Grades liegt offenbar nicht auf technischem Gebiete, vielmehr ist entscheidend, ob für die Verkehrsauffassung durch die technische Behandlung eine neue Ware entsteht (ähnlich Hummel-Specht, „Vr. StG." S. 850 zu Tarifstelle 32 Befreiung 3). Es kommt darauf an, ob nach der technischen Behandlung eine Ware mit einer anderen Marktgängigkeit, als vorher, vorliegt. **§ 18 Abs. 1 Satz 2** schließt einige Behandlungsweisen, bei denen diese Voraussetzung offenbar nicht vorliegt, vom Herstellerbegriff aus:

α) Putzen ist eine Oberflächenbehandlung, die darin besteht, durch Reiben einer Sache ihren natürlichen Glanz zu geben, den sie lediglich durch die Einflüsse der Luft verloren hat. Es handelt sich also um eine Art des Reinigens. Anders ist es, wenn die Oberflächenbehandlung der Sache eine bestimmte, vorher nicht vorhandene, auf Dauer berechnete Eigenschaft gibt, wie z. B. das Polieren von Metallwaren (vgl. AusfBest. § 34 B II 2; § 36 H II 2; s. auch die anderen dort genannten Oberflächenbearbeitungen), das Brennen von Tonwaren, das Schleifen der mit Metallmattfarben gemusterten Steinzeuge (AusfBest. § 38 B II 2), das Färben usw., das Polieren von Holzwaren (vgl. AusfBest. § 43 II 2; die abweichende Bestimmung in § 43 I 1 c AusfBest. beruht auf § 18 Abs. 3, s. unten II S. 465).

β) Unter Umpackung ist nicht das Verpacken in Packmittel zur Versendung zu verstehen: das liegt als eine reine Hilfstätigkeit des Verkaufens völlig außerhalb des Herstellerbegriffes. Vielmehr ist an Umpackungen gedacht, in denen nach der Verkehrsüblichkeit ein Gegenstand zum Verkauf gestellt zu werden pflegt, also z. B. das Etui für Schmucksachen, der Pappkarton für eine Garnitur Taschentücher, für Pralines, für Puder u. ä. Über die Frage, inwieweit solche Umpackungen das Schicksal der Hauptsache teilen und mit ihr luxussteuerpflichtig sind, vgl. zu § 8 III 1 S. 363.

γ) Die ähnlichen äußeren Einwirkungen zur Hebung der Verkäuflichkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Satz 2 sind streng zu unterscheiden von jeder — eine neue Ware hervorbringenden — Veredlung, Verzierung. Sie müssen sich auf Tätigkeiten beschränken, die zur Aufgabe des Verkäufers, des Schaufensterdekorateurs usw. gehören. In Betracht kommt bei Wäsche z. B. das Bügeln, Falten, Zusammenlegen und Ausschmücken mit Knöpfchen, Bändchen u. ä.

c) Da es sich um die Herstellung der in § 15 bezeichneten Gegenstände handelt, muß der Erfolg der Tätigkeit ein Gegenstand i. S. des § 15 sein. § 15 umfaßt grundsätzlich Fertigerzeugnisse, also Gegenstände, die zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch geeignet sind („ladenfertig" sind, vgl. oben zu § 15 V 3 f S. 432). Die verarbeiteten Stoffe werden daher sein: Rohstoffe (z. B. Elfenbein, Tierhäute für Leder, Tierhaare für Boucleteppiche, Holz für Möbel, Kaolinerde oder Ton für keramische Gegenstände; Gespinstrohstoffe kommen meist nicht unmittelbar in Betracht, da nicht die Gespinste, sondern erst die abgepaßten Stücke luxussteuerpflichtig sind) oder Halberzeugnisse (z. B. Kupferblech, Gespinste, Chemikalien für die Zusammensetzung und Oberflächenbehandlung) oder auch Stoffe, die für sich bereits Fertigerzeugnisse darstellten aber weiter veredelt werden: z. B. ein fertiger Schreibtisch, der mit Leder oder

Fries überzogen wird, eine Bluse, die mit Spitzen besetzt, bestickt wird, ein Hut, auf den ein Reiher gesetzt wird.

§ 15 enthält nun aber nicht bloß Fertigerzeugnisse. Vielmehr sind auch Gegenstände aufgeführt, die an sich noch nicht ohne weitere technische Behandlung zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch (so in der Hauswirtschaft) geeignet sind, vielmehr als Bestandteile noch anderen Gegenstände angefügt werden müssen (vgl. z. B. die Erwähnung der Bestandteile in § 15 II Nr. 4ff.; auch § 15 II Nr. 30). Bei diesen Gegenständen kann Erfolg der herstellenden Tätigkeit nur ein Halberzeugnis, eben das in § 15 bezeichnete, sein: § 18 Abs. 1 Satz 1 ist also in seiner Begriffsbestimmung zu eng, woraus selbstverständlich kein Argument gegen die — in § 15 ausdrücklich ausgesprochene — Luxussteuerpflicht bestimmter Gegenstände ausgesprochen werden kann.

d) Bei der Herstellung kann auch ein bereits fertiger gleichartiger Gegenstand in der Art benutzt werden, daß er „wiederhergestellt" wird. Auch die **Wiederherstellung** (Renovierung, Reparierung) ist eine Herstellung. Der renovierte, reparierte Gegenstand hat eine andere Marktgängigkeit, als der gebrauchte, abgenutzte, beschädigte. Es fragt sich, ob jede auch geringste Reparierung und Renovierung als Herstellung anzusehen ist. Die Frage ist zunächst unabhängig von der Frage, inwieweit eine Reparierung auf fremde Rechnung, also an einem dem Besteller gehörigen Gegenstand luxussteuerpflichtig ist, da bei dieser Frage der Begriff der Lieferung hereinspielt: nur eine W e r k l i e f e r u n g i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 2 kann luxussteuerpflichtig sein (vgl. unten 2 c β S. 461). Hier ist zunächst der Fall unterstellt, daß z. B. ein Wagenbauer gebrauchte Wagen aufkauft, sie renoviert und die wiederhergestellten Wagen verkauft. Der gebrauchte Wagen ist hier lediglich Grundstoff für die Herstellung des gebrauchsfähigen Wagens. Es liegt kein zwingender Grund vor, für die Wiederherstellungstätigkeit einen weitergehenden Grad an technischer Behandlung zu verlangen, als bei der Herstellung überhaupt: es scheiden danach nur die zu 1b behandelten Einwirkungen aus. Es werden dabei Arbeiten, die lediglich darin bestehen, die Teile des gebrauchten Stückes wieder in die richtige Ordnung zu bringen (also zu leimen, festzunageln usw.), entsprechend zu behandeln sein. Sobald neue Stücke angefügt werden, liegt zweifellos eine Herstellungsarbeit vor.

e) Aus dem zu c und d Dargelegten zeigt sich, daß ein Gegenstand bei seinem Herstellungsgang zwar im Regelfall nur e i n e n luxussteuerpflichtigen Hersteller — den, der die letzte Hand anlegte — hat, daß aber in drei G r u p p e n v o n F ä l l e n der hergestellte Luxusgegenstand nach seiner Herstellung und nach Eintritt der Luxussteuerpflicht noch einen (oder gar mehrere) Hersteller passieren kann, nämlich:

α) wenn das Fertigerzeugnis, das an sich für die Hauswirtschaft zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch geeignet ist und nach seinen Eigenschaften unter eine Vorschrift des § 15 fällt, von einem weiteren Bearbeiter noch weiter bearbeitet oder verarbeitet wird;

β) wenn bereits ein Bestandteil zu einem Gegenstand für sich luxussteuerpflichtig ist und später mit ihm die Hauptsache zusammengefügt wird;

γ) wenn ein gebrauchter Luxusgegenstand, der bei seiner Herstellung luxussteuerpflichtig gewesen ist, wiederhergestellt wird und der wiederhergestellte Gegenstand nach dem zu d Ausgeführten wieder luxussteuerpflichtig wird.

In den Fällen zu α und β kann der zweite (oder dritte usw.) Gegenstand entweder seinerseits nicht unter § 15 fallen (z. B. ein Stück Tressenware aus Seide — § 15 II Nr. 30 c — wird an ein Möbelstück aus Kiefernholz gesetzt) oder ein Luxusgegenstand i. S. des § 15 sein (z. B. als Meterware gekaufte

Handspitze wird für eine Bluse aus feiner Seide verwendet, § 15 II Nr. 30 d, Nr. 26). Im ersten Fall tritt die Luxussteuerpflicht nur einmal ein (das erstemal), im zweiten Fall wiederholt: wie die Doppelbesteuerung vermieden oder ausgeglichen wird, zeigt § 19 (S. 467). Über die Möglichkeit, daß der erste Gegenstand der Herstellersteuer (§ 15) und der zweite der Kleinhandelsteuer (§ 21) unterliegt, vgl. Vorbemerk. zu §§ 15ff C IV (S. 417).

2. Rechtlich entsteht die Frage, wem die zu 1 abgegrenzte Tätigkeit zuzurechnen ist, so daß er subjektiv luxussteuerpflichtig wird.

a) Es muß sich um einen Unternehmer i. S. des § 1 handeln. Der Arbeiter stellt auch her im technischen Sinn, ihm fehlt aber die Selbständigkeit. Vgl. hierzu oben zu § 1 B S. 168ff. Privatpersonen sind, von dem Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 abgesehen (s. dort), auch wenn sie einen Gegenstand selbst herstellen — z. B. die Hausfrau näht sich ihr Kleid selbst — nicht luxussteuerpflichtig.

b) Der Unternehmer muß Lieferer i. S. des § 5 (s. oben S. 309) sein. Daraus folgt:

α) Der Unternehmer ist steuerpflichtig, wenn er den Luxusgegenstand an einen Dritten absetzt, dagegen noch nicht, wenn seine Fabrikabteilung den fertigen Gegenstand der Versandabteilung oder dem eigenen Ladengeschäft überweist. Eine Innenbesteuerung findet nicht statt (vgl. bereits Einleitung 2. Kap. B II 4 S. 55, zu § 1 C II 5 S. 193). Das führt auf der anderen Seite dazu, daß stets der für den hergestellten Gegenstand tatsächlich vereinnahmte Preis der Luxussteuer unterliegt, gleichgültig, ob es sich um einen Großhandelspreis oder — bei eigenem Ladengeschäft — einen Kleinhandelspreis handelt (vgl. zu § 8 C II S. 370).

β) Der Unternehmer, der nicht liefert, sondern nur ein Werk leistet, ist nicht luxussteuerpflichtiger Hersteller. Dabei ist aber zu beachten, daß die Werklieferung i. S. des § 651 BGB. eine Lieferung ist. Luxussteuerpflichtiger Hersteller kann also — vorbehaltlich des zu c (S. 462) besprochenen Falles des § 18 Abs. 2 — derjenige sein, der unter Verwendung eigener Stoffe, die nicht bloß Nebensachen oder Zutaten sind, auf Bestellung arbeitet. Über die Grundsätze, wenn eine Werklieferung vorliegt, vgl. zu § 5 VI 5 (S. 320). Liegt keine Werklieferung vor, sondern nur eine Werkleistung, so ist der Unternehmer, der die technische Arbeit leistet, niemals Hersteller. Seine Leistung unterliegt nur der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. So ist es z. B. bei dem Unternehmer, der für einen anderen dessen Fabrikate bleicht, färbt, poliert, zusammennäht, klebt, bindet usw. Für die Feststellung der luxussteuerpflichtigen Person sind im Falle der bloßen Werkleistung drei Fälle zu unterscheiden:

αα) Der Besteller, der einen Gegenstand aus den von ihm beigebrachten Stoffen — ohne daß der Unternehmer andere Stoffe, als Nebensachen und Zutaten hinzubringt — arbeiten läßt, ist eine Privatperson. Dann fällt die Luxussteuerpflicht aus, denn für die Besteuerung der Privatpersonen als solche (von dem Fall des § 23 Abs. 1 Nr. 3, wo die Privatperson als Lieferer luxussteuerpflichtig ist, abgesehen) fehlt jede Möglichkeit. Hier liegt eine empfindliche Lücke der Luxusbesteuerung. Man hätte sie nur schließen können, wenn man den Unternehmer auch bei bloßer Werkleistung luxussteuerpflichtig gemacht hätte und dabei seinem Werklohn noch den Wert der vom Besteller beigebrachten Materialien hinzugerechnet hätte: eine solche Berechnung ist natürlich praktisch undenkbar. Das jetzige Ergebnis ist aber, daß wesentliche Luxusherstellungen der Steuer entgehen, vor allem, da weitaus die meisten Halberzeugnisse, besonders die im Hausfleiß verwendbaren Halbstoffe der Textilindustrie (die Meterware), luxussteuerfrei bezogen werden können. Die Hausfrau, die sich

feine Seide vom Stück kauft und von ihrer Schneiderin daraus eine Bluse arbeiten läßt, erhält die Bluse ohne Luxussteuerbelastung. Ebenso läßt sich ein Luxushut durch Ankauf der Bestandteile (die hier freilich zum Teil für sich bereits luxussteuerpflichtig sein können, vgl. § 15 II Nr. 10, 12, 30) und Zusammenstellung durch eine Modistin luxussteuerfrei erwerben. Ein Gehpelz wird jedenfalls billiger, wenn der Privatmann zunächst das Tuch, die Seide usw., dann den Pelz (Futter, Kragen) — diesen allerdings luxussteuerpflichtig — erwirbt und den Mantel beim Schneider im Werklohn arbeiten läßt. Wenn freilich ein Modengeschäft einen Kunden zu dieser Steuerersparnis dadurch verhilft, daß es ihm erst die Stoffe und Zutaten verkauft und dann die Zusammensetzung im Werklohn übernimmt, so liegt eine Umgehung vor, bei der sich der Unternehmer wie der Privatkunde der Steuerhinterziehung nach § 359 AO. schuldig machen: die Rechtsform, erst Verkauf der Stoffe, dann Werkvertrag, entspricht nicht der Form, wie ein Geschäft sonst zu arbeiten pflegt, dessen Aufgabe gerade Herstellung fertiger Kleider ist, sie ist nur zum Zwecke der Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht gewählt (§ 5 AO; der Fall des § 359 Abs. 4 AO. ist, die eine Eintragung in das Steuerbuch unterlassen wird, gegeben).

ββ) Der Besteller ist ein Unternehmer i. S. des § 1 und verwendet den bestellten Gegenstand innerhalb seines Unternehmens, sei es, daß er ihn dort als Produktionsmittel gebraucht, sei es, daß er ihn in seiner Fabrik noch weiter verarbeitet und den bei der Verarbeitung entstehenden Gegenstand veräußert. Auch hier ist eine Luxussteuerpflicht nicht gegeben. Ob der vom Besteller unter Verwendung des bestellten und ihm gefertigten Gegenstandes von ihm weiterhin hergestellte Gegenstand luxussteuerpflichtig ist, ist eine Frage für sich.

γγ) Der Besteller ist ein Unternehmer i. S. des § 1 und verkauft den Gegenstand unverändert seinerseits innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit. Dann ist nach § 18 Abs. 2 er bei diesem Verkauf als Hersteller luxussteuerpflichtig mit dem Entgelt, das er beim Verkauf erzielt (nicht etwa bloß mit seinem Gestehungspreis). So liegt es also z. B. bei dem Rahmenfabrikanten, der den Rahmen von einem selbständigen Vergolder vergolden oder bronzieren läßt, bei dem Porzellanfabrikanten, der das geformte und gebrannte Stück vom Porzellanmaler malen läßt, bei dem Rauchwarenhändler, der seine rohen Fälle beim Zurichter zurichten und veredeln läßt. Vor allem gehören hierher die zahlreichen Fälle, in denen ein Unternehmer mit Stoffen, die er dazu hingibt, durch einen andern selbständigen Gewerbetreibenden in dessen Betriebsstätte Veredlungsarbeiten vornehmen läßt (z. B. Besticken, Besetzen mit Spitzen, Polstern usw.). In diesem Zusammenhang spielt das Hausgewerbe eine besondere Rolle, für das aber noch besondere Bestimmungen gelten (vgl. zu II 3 a S. 465). Ist der Besteller hiernach luxussteuerpflichtig, so fällt seine Steuerpflicht auch dann nicht weg, wenn er als Lieferer den unmittelbaren Besitz nicht überträgt, vielmehr unmittelbar von demjenigen, bei dem er bestellt hat, an seinen Kunden liefern läßt: § 7 ist, auch ganz abgesehen von der ausdrücklichen Vorschrift in § 7 Abs. 2, nicht anwendbar, weil gar keine Kette von liefernden Unternehmern vorhanden ist.

c) Die Grundsätze zu b β sind zunächst nur für den Fall entwickelt, daß keine Werklieferung, sondern nur eine Werkleistung vorliegt. **§ 18 Abs. 2** geht hierüber aber hinaus für den Fall, daß der Besteller ein Unternehmer ist. § 18 Abs. 2 setzt lediglich einen **Bearbeitungs- und Verarbeitungsvertrag** zwischen zwei Unternehmern voraus. Es ist im Anschluß an § 8 Abs. 2 des alten UStG. und § 5 Abs. 1 Satz 2 des neuen UStG. nicht der Ausdruck Werkvertrag gewählt. Dies offenbar deshalb, um den Zweifel auszuschließen, ob auch der

Werklieferungsvertrag des § 651 BGB. hierher gehört: daß auch dieser ein Vertrag ist, der einen Unternehmer zur Bearbeitung oder Verarbeitung verpflichtet, geht aus dem Wortlaut des § 5 (oben S. 309) unmittelbar hervor. Dabei wird es aber nicht richtig sein, § 18 Abs. 2 auf jede Art vom Werklieferungsvertrag (oder nach dem in Tarifstelle Nr. 75 des pr. StG. gewählten Ausdruck „Werkverdingungsvertrag") zu beziehen. Zugrunde liegt vielmehr ein wirtschaftlicher Begriff, der des sog. **Lohnwerks.** Derjenige selbständige Unternehmer, der technisch herstellt, soll nicht auch rechtlich Hersteller sein, wenn er nicht die Ware selbständig an den Markt bringt, sondern auf Bestellung tätig wird und dabei seine Tätigkeit für die Herstellung von Ware derart in den Dienst eines anderen Unternehmers stellt, daß dieser wirtschaftlich nach außen als Träger der Tätigkeit erscheint. Die Grenze zwischen dem wirtschaftlich wohl selbständigen Fabrikanten und dem in Lohnwerk arbeitenden läuft aber nicht, wie Herzfeld, Leitf. Teil II S. 61 annimmt, genau auf der Grenze zwischen Werklieferungs- und reinem Werkvertrag: auch der kann im Lohnwerk arbeiten, der Stoffe selbst beibringt, die über den Begriff der Nebensache und der Zutat hinausgehen: wer die Stoffe eines fremden Unternehmers bestickt und die dazu verwandten Gespinste, die sehr wertvoll sein können, selbst beschafft, nimmt eine Werklieferung vor (vgl. zu § 5 VI 5 f γ S. 324), arbeitet aber trotzdem in Werklohn. Diese Entscheidung ist auch praktisch erwünscht, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, die nur auf Grund des § 19 beseitigt werden könnten. Die Grenze läuft allerdings auch nicht da, wo sich Kaufvertrag und Werklieferungsvertrag scheiden. Sie ist vielmehr selbständig zu finden.

α) Selbstverständlich ist nicht jede Lieferung auf Bestellung, nicht jede Tätigkeit auf Grund eines Werklieferungsvertrages eine Fabrikation in Werklohn i. S. des § 18 Abs. 2. Sobald nicht in erster Linie die technische Leistung geschuldet wird, sondern die Verpflichtung sich in der Verschaffung der bestimmten Gegenstände erschöpft, ist der Unternehmer, bei dem bestellt wird, luxussteuerpflichtiger Hersteller, dem der Besteller wirtschaftlich nicht anders gegenüber steht, wie der Käufer der auf Lager vorhandenen Waren. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um Stapelware handelt, die der Unternehmer auch, je nach dem Grade der Nachfrage, auf Vorrat arbeitet oder um Waren, die nach bestimmten Bedingungen des Bestellers lediglich in den bestellten Stücken besonders angefertigt werden, wie es etwa bei Möbeln der Fall ist, die ein Händler in der Fabrik nach Angaben seiner Kunden bestellt. So liegt es z. B. auch, wenn sich ein Geschäft dem Publikum gegenüber zur Herstellung von Schmuckstücken nach Photographien von Verwandten (sog. Semi-Emaille, vgl. § 48 II 2 b Ausf.-Best.) erbietet und die Bildchen in sog. Printenfabriken zur Herstellung nach den Photographien bestellt: der Vertrag zwischen dem Geschäft und der Printenfabrik geht lediglich auf Lieferung des Bildchens, daher arbeitet die Printenfabrik nicht im Werklohn und ist luxussteuerpflichtig. Es kann nicht Zweck des § 18 Abs. 2 sein, die Herstellersteuerpflicht in weitem Umfang auf den Händler abzuschieben, sie so zum Teil zur Kleinhandelssteuer umzugestalten. Das in der Begr. S. 61 (zu § 23) gewählte Beispiel vom Warenhaus, das für sich Wäsche zum Verkauf von einem Wäschefabrikanten anfertigen läßt, ist also mindestens mißverständlich (vgl. zu γ).

β) Im übrigen haben die wirtschaftlichen Verhältnisse darüber zu entscheiden, ob der Unternehmer, der die technische Herstellung vornimmt, zu dem Leistungsberechtigten im Verhältnis des herstellenden Lieferers oder nur des im Lohnwerk tätigen Bearbeiters und Verarbeiters zum Abnehmer steht. Ausschlaggebend ist nicht, daß der Besteller einen Gegenstand hingibt, an dem die Arbeit vorzunehmen ist. Es werden das freilich die Hauptfälle sein: so wenn

der Buchbinder die ihm vom Verleger übergebenen Bücher bindet (stellt der Buchbinder neben den Heftel auch die Einbanddecke, so wird nicht von bloßer Werkleistung gesprochen werden können, sondern Werklieferung vorliegen), ebenso wenn die Fabrik, die Stoffe bestickt, mit Aufputz irgendeiner Art versieht, Möbel polstert, Gegenstände versilbert oder vergoldet (auch hier, obgleich, wenn die Fabrik die dazu erforderlichen Stoffe selbst beschafft, Werklieferung vorliegt). Es sind auch Fälle denkbar, in denen der Besteller keinen Gegenstand zur Bearbeitung hingibt in der Art, daß die Bearbeitung unmittelbar an dem Gegenstand vorgenommen wird: es kann sich um eine unter anderer technischer Benutzung des Gegenstandes vorgenommene Arbeit handeln, so wenn ein Photograph bei ihm bestellte Vergrößerungen bei einer Vergrößerungsanstalt vornehmen läßt.

γ) Unabhängig von der formellen Natur des Vertrages wird zu entscheiden sein, wenn der Unternehmer, der auf Bestellung liefert (s. α), seinem Abnehmer gegenüber keine objektive Selbständigkeit in dem zu § 1 B II 3 (S. 156) entwickelten Sinne hat. Er bleibt dann zwar nach der a. a. O. vertretenen Auffassung stets rechtlich ein selbständiges Steuersubjekt. Dient aber der Fabrikbetrieb ausschließlich zur Versorgung des Handelsbetriebes, der rechtlich ihm gegenüber selbständig ist, dessen Organ er in dem dargelegten Sinne lediglich ist, so wird er als reiner Lohnbetrieb anzusehen sein und der Handelsbetrieb rechtlich als Hersteller. So wird es liegen, wenn ein mit Stiefel handelndes Unternehmen seinen Fabrikationsbetrieb zu einer rechtlich selbständigen Gesellschaft macht, dessen Absatz aber nur an die Verteilergesellschaft erfolgt, so daß für die Preiskalkulation lediglich dessen Versorgung in Betracht kommt. In ähnlicher Weise kann auch (vgl. α am Schluß) ein Warenhaus die in ihm vertriebene Wäsche von einer (rechtlich selbständigen) eigenen Wäschefabrik herstellen lassen. Nur bei dieser Auffassung ist es auch möglich, Umgehungen der Steuer auszuschließen (ohne zu dem schwierigen § 5 AO. greifen zu brauchen), die dadurch versucht werden könnte, daß ein Unternehmer seine Fabrik oder seinen Vertrieb rechtlich verselbständigt und die Preise für die Lieferungen der Fabrik an die eigene Vertriebsgesellschaft so niedrig als möglich bemißt, um die Ware mit möglichst geringer Luxussteuer zu belasten. In solchen Fällen unterliegt der Umsatz Fabrik-Vertriebsgesellschaft der allgemeinen Umsatzsteuer und erst der Absatz der Vertriebsgesellschaft (Ladengeschäft) der Luxussteuer.

δ) § 18 Abs. 2 scheidet aus, wenn der Besteller die bestellten Gegenstände nicht selbst in seinem Unternehmen vertreibt. Dabei sind wieder mehrere Möglichkeiten vorhanden:

αα) Er vertreibt die Gegenstände nicht, sondern stellt mit ihnen neue her. Dann kann er nicht an Stelle des technisch herstellenden Unternehmers treten, weil die Leistung seinen Kunden gegenüber sich auf einen anderen Erfolg bezieht, als den vom ersten Unternehmer herbeigeführten. Es liegt dann der zu I 1 e bereits behandelte Fall mehrerer aufeinander folgender Unternehmer vor. Schwierig ist die Entscheidung, wenn der Besteller die Gegenstände zum Teil weiterveräußert, zum Teil weiter verarbeitet. Geschieht ersteres nur ausnahmsweise (etwa um den Kunden mit Ersatzteilen des von ihm hergestellten Fertigfabrikates zu versorgen), so ändert das an der Rechtslage nichts. Spielt dagegen der Handel mit den bestellten Gegenständen neben der Weiterverarbeitung eine wesentliche Rolle, so kann § 18 Abs. 2 nicht ausgeschlossen werden.

ββ) Es kann sich um Reparaturen handeln, bei denen der technisch herstellende Unternehmer eigene Stoffe wesentlicher Art beibringt, also eine Werklieferung vorliegt. Kleinhändler (z. B. Juweliere, Galanteriewarengeschäfte)

pflegen von Privatkunden Gegenstände (z. B. eine Brosche, einen Ziergegenstand) zur Reparatur anzunehmen, geben aber die Reparatur — mit oder ohne Wissen des Kunden — der Fabrik weiter (nicht selten wieder durch die Hand des Großhändlers), entweder weil sie keine eigene Reparaturwerkstätte haben oder weil es sich um Fabrikartikel handelt, die sachgemäß und preiswert nur in der Fabrik hergestellt werden können. In diesen Fällen muß entsprechend angewendet werden, daß der Kleinhändler Gegenstände — Reparaturen — dieser Art nicht selbst an den Markt bringt. Luxussteuerpflichtig ist also — vorausgesetzt daß die Reparatur eine Werklieferung, keine bloße Werkleistung darstellt — die Fabrik.

ε) § 18 Abs. 2 scheidet stets aus, wenn der Besteller eine Privatperson ist. Vgl. oben zu b β αα (S. 461). Nur ist hier die Lücke nicht ganz so fühlbar, weil die Werklieferung als solche dann luxussteuerpflichtig ist, also nicht volle Freiheit wie im Fall der bloßen Werkleistung eintritt.

II. Die zu I gegebenen Grundsätze gelten lediglich **vorbehaltlich näherer Vorschriften des RR.** nach **§ 18 Abs. 3.**

1. Die Vorschriften sollen sich „über die Anwendung der Vorschriften" des § 18 Abs. 1 und 2 verhalten. Darin ist nicht eine Beschränkung auf authentische Auslegung der (als solcher etwa unabänderlichen) Grundsätze zu I zu erblicken. Vielmehr sollen nicht bloß Zweifel in der Anwendung geklärt, sondern auch abweichende Regelungen getroffen werden können (vgl. die Erklärung des Regierungsvertreters zu § 23 des Entwurfs Ber. 1919 S. 41/2, worauf die zunächst in einem besonderen § 25 enthaltene Vorschrift mit § 23 — jetzt § 18 — vereinigt wurde: zur Lösung der Schwierigkeiten sehe § 25 ein „Bestimmungsrecht" des RR. vor). Es handelt sich also um eine Delegation von ähnlichem Umfang, wie in § 16 III (S. 435).

2. In formeller Beziehung gilt das zu § 16 (S. 436) Gesagte mit dem Unterschied, daß ein Recht des RT., die Vorschriften außer Kraft zu setzen, nicht vorgesehen ist.

3. Der RR. hat in mehreren Fällen von seiner Befugnis Gebrauch gemacht.

a) Die rechtlich bedeutsamste Bestimmung, im Anschluß an Verhandlungen im Ausschuß (Ber. S. 40/1) behandelt die Frage der **Hausgewerbetreibenden.** Für sie kommt in weitem Umfang § 18 Abs. 2 in Betracht. Die Verhältnisse sind aber sehr mannigfaltig — bald liegen Werkleistungen, bald Werklieferungen, bald sog. unregelmäßige Werklieferungen vor (der Hausgewerbetreibende erhält zwar den Stoff geliefert, es ist ihm aber freigestellt, diesen Stoff durch einen anderen — gleichartigen — zu ersetzen). AusfBest. § 2 setzt für alle diese Fälle fest, daß der Hausgewerbetreibende nicht luxussteuerpflichtig ist, sondern stets sein Besteller (Verleger): vgl. die Bestimmung und die Erläuterung dazu oben zu § 1 B II 2 c δ (S. 153). Dort ist auch bereits dargelegt, daß die Frage, ob der Hausgewerbetreibende etwa auch völlig umsatzsteuerfrei bleibt, durch § 2 AusfBest. unberührt bleibt und sich nach § 1 AusfBest. (oben S. 151 f.) regelt.

b) Weitere Einzelbestimmungen finden sich in §§ 34 ff. AusfBest. Dabei besteht meist ein enger Zusammenhang mit der Bestimmung des Luxusgegenstandes selbst nach § 16. Die Bestimmungen seien hier, vorbehaltlich weiterer Erörterung bei der betreffenden Bestimmung, zusammengestellt:

α) § 34 B II regelt den Herstellerbegriff bei Halberzeugnissen des Bijouteriegewerbes und verlegt die Steuerpflicht — unter Ausscheiden des § 18 Abs. 2 — zum technischen Hersteller.

β) § 36 D II 10: Bei Türschilder ist der Hersteller des Schildes, nicht der Graveur oder etwa derjenige, der es anbringt, luxussteuerpflichtig.

γ) Aus § 37 II und § 38 D folgt, daß bei den Verkleidungen mit Platten aus feinem Guß (Ofenfüllungen) oder aus Porzellan (Wandbekleidungen) nicht derjenige steuerpflichtig ist, der die Platten verwendet, die Wandverkleidung usw. vornimmt, sondern der die Platten herstellt.

δ) § 39 III 2 bestimmt den Hersteller von Verglasungen (vgl. die ursprüngliche Fassung und die jetzige dort).

ε) § 39 IV 1: Bei optischen Gegenständen ist Hersteller, wer das Glas einfügt. Anders ist es bei Lorgneurs oder Lorgnetten: hier ist der Hersteller des Gestelles luxussteuerpflichtig.

ζ) § 42 E macht bei Ledermöbeln denjenigen, der den Überzug macht, luxussteuerpflichtig und zwar auch, wenn die Möbel erst von einem weiteren Unternehmer gebeizt oder mit Möbelrollen versehen werden. § 42 F III 2 enthält Bestimmungen über den Hersteller von Reiseeinrichtungen für Koffer. § 42 F IV unterscheidet bei Damentaschen hinsichtlich des Herstellers, ob sie Bügel mit oder ohne Annählöcher aufweisen.

η) § 43 I behandelt den Herstellerbegriff bei Möbeln und Rahmen (wegen des Polierens s. dort zu 1 c einerseits und zu II 2 anderseits; vgl. auch § 45 C).

ϑ) Nach § 45 C (Neufassung) ist bei Sitzmöbeln usw. der Verfertiger des Gestelles und außerdem der Polsterer luxussteuerpflichtig; der Polsterer hat gegebenenfalls einen Vergütungsanspruch.

ι) § 48 II 11 Abs. 2 bestimmt den Hersteller bei Grabdenkmälern.

ϰ) § 49 IV (neue Fassung) unterscheidet bei Papierwaren zwischen dem Hersteller von Büttenpapier und anderem Papier.

λ) § 61 III durchbricht den Grundsatz des § 18 Abs. 1 Satz 2, daß Umpackung keine Herstellung ist, indem bei Riech- und Schönheitsmitteln gerade bestimmte Umhüllungen den Gegenstand luxussteuerpflichtig machen.

μ) Für Beleuchtungskörper ist nach § 66 V die Luxussteuerpflicht zum Hersteller der Bestandteile und Zubehörstücke verlegt, der zusammensetzende Fabrikant ist nur luxussteuerpflichtig, wenn es die Bestandteile und Zubehörstücke nicht waren.

ν) Bei Teppichen (§ 68 V) und ähnlich bei sonstigen Textilien (§ 73 IV, § 74 V, § 76 B) ist nicht der Hersteller der Meterware, sondern derjenige, der die Stücke abpaßt, luxussteuerpflichtig; sind aber Schleier (§ 73 IV), Gardinenstoffe (§ 74 V), Stickerei und Spitzen (§ 76 B) zwar im Stück hergestellt, jedoch derart gemustert, daß sie durch bloßes Zerschneiden in abgepaßte Stücke zerlegt werden können, so ist der Hersteller der Meterware bereits luxussteuerpflichtig.

ξ) Wegen der Hüte und Hutformen vgl. § 77 V.

ο) Wegen der Süßigkeiten vgl. § 78 III.

4. Stark beeinflußt wird die Feststellung des luxussteuerpflichtigen Herstellers da, wo das zu § 19 näher dargestellte Bezugscheinverfahren gilt.

III. Für die wirtschaftliche Würdigung des Herstellerbegriffes ist hervorzuheben, daß als Hersteller nicht bloß reine Fabrikanten in Betracht kommen. Hinzutreten die Handwerker, soweit sie nicht lediglich als Kleinhändler eingekaufte Ware weiterverkaufen. Hierzu kommen die zwischen Handwerker und Künstler (s. über diese § 21 Abs. 1 Nr. 2) stehenden Kunstgewerbler, für die eine scharfe Unterscheidung auch vom Fabrikanten gewiß nicht besteht, bei denen es sich aber vielfach um Personen handelt, die dem gewerblichen Leben an sich nicht allzu nahestehen. Weiter sind aber auch in weitem Umfange Unternehmer, die in der Hauptsache Händler sind, luxussteuerpflichtig. Das gilt

sowohl von Großhändlern wie von Kleinhändlern. So besteht z. B. in der Konfektion nicht selten ein Zusammenhang zwischen Großhandel und Veredlung. Vor allem kommen häufig Kleinhändler in Betracht, besonders bei den Textilien. Sie haben vielfach Nähstuben und Schneiderwerkstätten, wo z. B. halbfertige Blusen genäht, Wäsche gesäumt, Teppiche abgepaßt, Hüte garniert werden. In den Fällen, in denen die Meterware beim Verkauf vom Stück luxussteuerpflichtig wird, trifft die Steuerpflicht stets Kleinhändler.

§ 19.

Wird ein Gegenstand von einem Unternehmer, der ihn nach seiner Herstellung oder seiner Einfuhr aus dem Ausland erworben hat, weiterbearbeitet oder verarbeitet (§ 18 Abs. 1), so ist die Lieferung des infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstandes, wenn auch dieser seinerseits zu den im § 15 bezeichneten gehört, ebenfalls erhöht steuerpflichtig. Die Steuerstelle vergütet aber dem Bearbeiter oder Verarbeiter den Teil des von ihm bei der Beschaffung des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstandes entrichteten Entgelts, der dem Unterschiede zwischen der nach den Steuersätzen des § 13 und des § 15 berechneten Steuer für die Lieferung an ihn entspricht; dies gilt auch, wenn der Hersteller die infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstände in das Ausland ausführt. Der Antrag ist für den Steuerabschnitt (§ 33) gleichzeitig mit der Steuererklärung (§ 35) zu stellen. § 18 Abs. 3 findet entsprechende Anwendung.

Entw. 1919 § 24 und 25. — Begr. 1919 S. 61. — Ber. S. 42.

Inhalt.

I. Vgl. hierzu **AusfBest. § 196,** § 203 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3.

§ 196. (1) Eine Vergütung eines Teiles des Entgelts in Höhe des Unterschieds zwischen der Luxussteuer beim Hersteller und der allgemeinen Umsatzsteuer findet gemäß § 19 des Gesetzes auf Antrag bei der Aufeinanderfolge von zwei oder mehr luxussteuerpflichtigen Herstellern statt, wenn der jeweils letzte Bearbeiter oder Verarbeiter nachweist,

a) daß und von wem er von ihm weiterbearbeitete oder verarbeitete Luxusgegenstände gekauft hat,

b) daß diese Gegenstände nach § 15 des Gesetzes luxussteuerpflichtig waren,

c) daß er die bezogenen Gegenstände bei der Herstellung derjenigen nach § 15 des Gesetzes luxussteuerpflichtigen Gegenstände verwendet hat, die er seinerseits veräußert hat, und daß er die dafür vereinnahmten Entgelte in dem betreffenden Steuerabschnitt in seiner Steuererklärung zur Steuerentrichtung angemeldet hat.

(2) Nicht erforderlich ist der Nachweis, daß die Luxussteuer für die verwendeten Luxusgegenstände von demjenigen, der sie hergestellt hat, tatsächlich bereits entrichtet ist. Ergeben jedoch Nachforschungen des Umsatzsteueramts (vgl. § 203 Abs. 3), daß die Steuerpflicht vom Hersteller der bezogenen Gegenstände verletzt worden ist, so ist der Vergütungsantrag abzulehnen.

(3) Der Nachweis (Abs. 1) zu a und b ist durch Vorlegung der Rechnungen, zu b auch durch Auskünfte des Lieferers über die Beschaffenheit der Gegenstände oder ihre Einfuhr aus dem Ausland, ferner zu b und c durch Vorlegung von Büchern, z. B. Kalkulationsbüchern und sonstigen Geschäftsbüchern, durch Vernehmung von Angestellten, Beibringung von Proben zu erbringen.

(4) Der Vergütungsanspruch in der im Abs. 1 bezeichneten Höhe, also nicht auch in Höhe der allgemeinen Umsatzsteuer, steht auch demjenigen Hersteller zu, der die infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandenen Gegenstände in das Ausland ausführt (zu vgl. Abs. 8).

(5) Ein Vergütungsanspruch besteht nicht, wenn der infolge der Bearbeitung oder Verarbeitung entstandene Gegenstand nicht wiederum luxussteuerpflichtig ist, oder wenn es sich um einen Luxusgegenstand der im § 15 des Gesetzes genannten Art handelt, der aber vor dem Inkrafttreten des Gesetzes beschafft oder in das Inland verbracht worden ist (vgl. auch § 47 des Gesetzes).

(6) Wer einen Vergütungsanspruch geltend machen will, hat die von ihm erworbenen Luxusgegenstände und deren Verwendung im einzelnen, getrennt nach Weiterveräußerung ohne weitere Bearbeitung und Verarbeitung, luxussteuerfreier und luxussteuerpflichtiger Bearbeitung oder Verarbeitung unter Hervorhebung der in das Ausland ausgeführten Gegenstände zu buchen und diejenigen Gegenstände, zu deren Herstellung die vorbezeichneten Gegenstände verwendet worden sind, besonders zu bezeichnen. Als Anleitung dient das Muster 63. Es empfiehlt sich, diese Aufzeichnungen dem Antrag gemäß § 19 Satz 3 des Gesetzes beizufügen.

(7) Das Umsatzsteueramt hat dem Steuerpflichtigen auf Antrag zur Durchführung des Nachweises gemäß Abs. 3 die Frist des § 35 des Gesetzes angemessen, ohne Zustimmung des Landesfinanzamts jedoch nicht um mehr als zwei Monate zu verlängern. Die Festsetzung der Steuerschuld wird unabhängig von der Festsetzung der Vergütung durchgeführt.

(8) Die Vergütung gemäß § 4 des Gesetzes ist in § 17 geregelt.

AusfBest. § 203 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3:

(1) ... Der zu vergütende Teil des Entgelts in den Fällen des § 19 und des § 24 Abs. 1 des Gesetzes] wird berechnet, indem das Gesamt-

entgelt mit $^{85}/_{100}$ multipliziert und hiervon 16,124 v. H., d. i. der Unterschied zwischen den Abwälzungszuschlägen von 17,647 v. H. und 1,523 v. H., ermittelt wird. ... (Abs. 3) Die Abrundungsvorschrift des § 10 des Gesetzes findet entsprechende Anwendung.

[Den vollen Text des § 203 vgl. unten in den AusfBest.]

Wegen des Vergütungsverfahrens vgl. zu §§ 204ff. AusfBest. und unten zu II.

II. Das steuertechnisch schwierigste Problem der Herstellerluxussteuer ist, wie eine **mehrfache Luxussteuer** bei zwei oder mehreren aufeinander folgenden Herstellern vermieden oder, wenn sie eintritt, nachträglich ausgeglichen werden kann. Wie bereits zu § 18 I 1 e (S. 460) dargelegt worden ist, können sich in den dort angegebenen drei Gruppen von Fällen aus hergestellten, der Steuer unterliegenden Luxusgegenständen i. S. des § 15 durch deren Wiederverarbeitung wiederum neue Fertigerzeugnisse mit anderen Herstellern ergeben. Ist das neue Fertigerzeugnis seinerseits nicht luxussteuerpflichtig, weil der dabei verwendete Luxusgegenstand (z. B. ein abgepaßtes Band, § 15 II Nr. 30) an dem unter seiner Verwendung entstandenen neuen Gegenstande (dem Kleid, dem Hut) nicht der wertvollere Bestandteil i. S. des § 6 (S. 332) ist und der neue Gegenstand auch im übrigen unter keine der Vorschriften des § 15 fällt, so kommt es zu keiner Doppelbesteuerung, es bleibt bei der ersten Luxussteuerpflicht: ein Anlaß, hier auch die erste Luxussteuerpflicht zu erlassen, ist — von dem zu IV 8 S. 478 behandelten Fall der Ausfuhr abgesehen — nicht vorhanden, eine Vergütung sieht daher das Gesetz hier beim Inlandsabsatz nicht vor. In vielen Fällen wird aber der neue Gegenstand wieder ein Luxusgegenstand sein, sei es, daß die Luxussteuerpflicht durch Verwendung des ersten (der der wertvollere Bestandteil allein oder mit anderen zusammen ist, § 6) eintritt, sei es, daß der Gegenstand bereits wegen der sonst verwendeten Stoffe, der Bearbeitungsart oder seinem Verwendungszweck nach unter § 15 fällt. Soll hier nicht eine Überlastung herbeigeführt, die betreffende Bearbeitungsart nicht zu sehr verteuert werden, so muß dafür gesorgt werden, daß die Belastung sich auf eine einmalige Luxusbesteuerung beschränkt.

III. Gesetz und die AusfBest. gehen **verschiedene Wege zur Vermeidung oder zum Ausgleich der mehrfachen Luxussteuer.**

1. Am sichersten wird das Problem gelöst, wenn entweder für den ersten oder den zweiten Luxusgegenstand die Luxussteuerpflicht beseitigt wird. Der Weg kann natürlich nur gegangen werden, wenn dadurch nicht das Ziel der Luxusbesteuerung überhaupt in Frage gestellt wird. Befreit man den ersten Luxusgegenstand von der Luxussteuer, so fällt die Steuer nicht nur dann weg, wenn eine Verarbeitung zu einem anderen Luxusgegenstand stattfindet, der Steuerfiskus also schließlich die Steuer erhält, sondern auch dann, wenn der neue Gegenstand für sich (vgl. II) gar nicht wieder luxussteuerpflichtig ist oder der erste ohne weitere Verarbeitung in den Handel und schließlich zum Verbraucher kommt. Man kann also diesen Weg nur gehen, wenn wenigstens in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle der erste Luxusgegenstand nicht unmittelbar für den Verbrauch, sondern zur Herstellung eines weiteren Luxusgegenstandes verwendet wird. Die zweite Möglichkeit, Befreiung des zweiten — unter Verwendung des ersten hergestellten — Luxusgegenstandes, bedeutet für den Steuerfiskus einen Verlust, da der zweite Gegenstand stets der teuerere sein wird, also seine Erfassung mehr Steuer, als die des ersten, bringt. Man kann diesen Weg also nur billigen, wenn er steuertechnisch erhebliche Vorteile hat, insbes. restlose Erfassung gewährleistet. Beide Wege sind im Gesetz

selbst und in den AusfBest. — auf Grund der Delegation des § 16 (S. 435) — beschritten worden. Es seien folgende Beispiele gegeben:

a) Befreiung des ersten Luxusgegenstandes. Das Gesetz hat im Gegensatz zum Entwurf die Meterware fast durchweg (Ausnahmen s. oben zu § 18 II 3 b S. 465) luxussteuerfrei gelassen, trotz der großen Lücke, die dadurch, wie oben zu § 18 I 2 β $\alpha\alpha$ S. 461 dargelegt, entsteht. Weitere Fälle in den AusfBest.: Luxussteuerfreiheit der Kalotten (§ 34 A I 1), der (unverarbeiteten) Nachahmungen von Edelsteinen usw. (§ 34 A I 4), gewisser Halberzeugnisse aus Kupfer, Messing, Nickel und deren Legierungen (§ 36 F, G), optischer Gegenstände vor Einfügung der Gläser (§ 39 IV), bestimmter Reiseutensilien für Koffer (§ 42 F III 2), der Damenhandtaschen ohne Annählöcher (§ 42 F IV 3), der Zubehörteile von Grabdenkmälern (§ 48 II Nr. 11 Abs. 1 Satz 6), bestimmter Zubehörteile photographischer Apparate (§ 50 II Nr. 1), bestimmter Bestandteile von Musikinstrumenten (§ 52 III), bestimmter Bestandteile von Automobilen (§ 54 I Nr. 3), von Wagen (§ 54 II 3) und Fahrrädern (§ 54 III 3), roher Schmuckfedern (§ 59 I 4), gewisser unverpackter Riech- und Schönheitsmittel (§ 61 II), der unzerlegten Meterware von Schleiern u. a. (§ 73 IV, § 74 V, § 76 B).

b) Befreiung des zweiten Luxusgegenstandes: Luxussteuerpflichtig sind z. B. nach den AusfBest. die Halberzeugnisse des Bijouteriegewerbes, nicht die damit zusammengesetzten Fertigerzeugnisse (§ 34 B II 2); die aus Kupfer, Zinn, Nickel und deren Legierungen hergestellten noch ungeschnittenen Rohre für Gardinenstangen (§ 36 C 6); die noch ungravierten und noch nicht angebrachten Türschilder bis zu einer bestimmten Größe (§ 36 D 10); die aus feinem Guß hergestellten Ofenplatten und nicht die Öfen selbst (§ 37 II); die Porzellanplatten und nicht die damit hergestellten Wandbekleidungen usw. (§ 38 D); die Verglasungen, wie sie aus der Gießerei oder der Glasbläserei kommen, nicht erst die zugeschnittenen Teile (§ 39 III in der Neufassung; vgl. auch unten zu 2); die ungebeizten und unpolierten Möbel, nicht erst die gebeizten oder polierten (§ 43 I Nr. 1, s. aber auch II 2); die Leisten für Rahmen, nicht erst die fertigen Rahmen (§ 43 I 2 b und c; anders im Fall d); das Büttenpapier, auch bevor es gefaltet usw. ist (§ 49 IV in der Neufassung); bei Herstellung der Beleuchtungskörper durch mehrere aufeinander folgende Fabrikanten die Bestandteile und Zubehörstücke, nicht die aus gekauften Teilen zusammengesetzten Beleuchtungskörper (§ 66 V).

2. Soweit auf dem zu 1 angegebenen Wege eine Doppelbesteuerung nicht zu vermeiden war, haben die AusfBest. noch einen anderen Weg eingeschlagen, den des sog. **Bezugsscheinverfahrens.**

a) Das Verfahren beruht nicht auf einer Sondervorschrift des Gesetzes, es findet seine rechtliche Stütze allein in der Befugnis des RR., bestimmte Lieferungen auf Grund des § 16 und auch des § 108 Abs. 2 AO. (vgl. zu § 16 I S. 436) zu befreien, wobei statt einer unbeschränkten Befreiung eine Befreiung unter einer Bedingung (der Vorlage des Bezugscheines) zugestanden wird. Der Grundgedanke des Verfahrens hat Ähnlichkeit mit dem Wiederveräußerungsscheinverfahren des § 22 bei der Kleinhandelsluxussteuer, indem mit Rücksicht auf eine besondere Verwendung des Gegenstandes durch den Erwerber dem Lieferer, der sich diese Verwendung in besonderer Form bescheinigen läßt, Luxussteuerbefreiung gewährt wird. Es sind aber zwei wichtige Unterschiede vorhanden: 1. Der Zweck ist nicht, wie bei § 22, die Entlastung des Handels und die Aufsparung der Luxussteuerpflicht bis zum Kleinhändler, vielmehr soll der Weiterverarbeiter eines Luxusgegenstandes entlastet oder die Steuer bis zu seinem Umsatz (also nicht bis zum Kleinhandel) aufgespart werden. 2. Das

Verfahren erfolgt nur unter besonders rechtlich gesicherter Mitwirkung von Fachverbänden, stellt also ein Stück wirtschaftlicher Selbstverwaltung dar. Es ist zuerst aus dem besonderen Bedürfnis der Rauchwarenbranche zur Beseitigung der Steuerpflicht erst der zugerichteten Felle und dann der konfektionierten Pelzwaren entstanden und dann teils in den AusfBest. selbst, teils vorläufig durch RFM.-Erlaß auf andere Branchen übertragen worden. Zweifellos enthält es steuertechnische Möglichkeiten, die noch weitere Entwicklung zulassen.

b) Das Bezugscheinverfahren besteht für in den AusfBest. aufgeführten Gegenständen zurzeit in folgenden Fällen:

α) Für die nach § 50 II 2 luxussteuerpflichtigen Bestandteile und Zubehörstücken photographischer Apparate (Objektive, Gelbscheiben, Kassetten, Zentralverschlüsse usw.). Diese Gegenstände können die Fabriken, die sie herstellen, luxussteuerfrei an solche Abnehmer liefern, die aus ihnen photographische Apparate herstellen. AusfBest. § 50 II Nr. 3, RFM. v. 18. August 1920 (RStBl. S. 510).

β) Für die nach § 52 III 4e luxussteuerpflichtigen Schalltrichter und Tonarme, wenn sie von den Fabriken, die diese Gegenstände herstellen, an Fabriken von mechanischen Musikapparaten veräußert werden. Das Verfahren ist hier durch RFM. v. 30. Juli und 11. Okt. 1920 III Nr. 6009 und 7725 vorläufig zugelassen (v. 1. August 1920 ab) und durch die Bek. über Abänderung der AusfBest. bestätigt worden.

γ) Für die nach § 54 I 2 luxussteuerpflichtigen Karosserien, wenn sie von Karosseriefabriken an Automobilfabriken verkauft werden und umgekehrt die ebenfalls nach § 54 I 2 luxussteuerpflichtigen Chassis, wenn sie von Automobilfabriken an Karosseriefabriken verkauft werden. AusfBest. § 54 I 2; wegen der Chassis ist es erst durch RFM.-Erl. v. 4. Okt. 1920 RStBl. S. 621 eingeführt worden.

δ) Für die nach § 54 II 3 luxussteuerpflichtigen Halberzeugnisse, die beim Karosserie- und Oberwagenbau verwendet werden, wenn sie von Fabriken dieser Halberzeugnisse an Karosserie-, Wagen- oder Automobilfabriken geliefert werden, RFM.-Erl. v. 4. Okt. 1920 (RStBl. S. 621).

ε) Für die nach § 56 I luxussteuerpflichtigen zugerichteten Felle (Pelze), die vom Zurichter (d. h. dem Unternehmer, der seine rohen Felle zurichtet oder von einem Zurichter auf seine Rechnung zurichten läßt) an einen Händler mit zugerichteten Fellen oder einen Pelzwarenfabrikanten (Kürschner) geliefert werden. Dieser Fall unterscheidet sich von den übrigen dadurch, daß hier auch der Händler bezugscheinberechtigt ist. § 56 IV, RFM. v. 22. Juni 1920 (RStBl. S. 474), 9. August 1920 (RStBl. S. 479).

ζ) Für die nach § 56 III luxussteuerpflichtigen Halberzeugnisse der Rauchwarenbranche (Pelzfutter, präparierte Köpfe, Schweife, Klauen), die an Händler mit diesen Gegenständen oder an Pelzwarenfabrikanten oder Kürschner geliefert werden; vgl. zu *ε* (§ 56 V).

c) Die Luxussteuerfreiheit tritt ein unter entsprechender Anwendung der Vorschriften für die Wiederveräußerungsbescheinigung nach § 22. Sie ist also an einen doppelten Nachweis geknüpft, der formell gefordert ist.

α) Der Erwerber muß ein Weiterverarbeiter (oder in den Fällen zu *ε* und *η* ein Händler mit den Halberzeugnissen der Pelzwarenbranche) sein und den Beweis durch Vorlegung des Bezugscheines erbringen.

β) Der Lieferer muß durch die Eintragung in seinem Steuerbuch beweisen, daß und an welchen Erwerber (Nummer des Bezugscheins) er geliefert hat.

γ) Wird der Nachweis nicht oder nicht in der Form erteilt, so ist der Lieferer luxussteuerpflichtig und — da die Steuerpflicht an sich im Gesetz begründet ist und die Befreiung nur unter der Bedingung erteilt ist — strafbar, wenn er ohne Beachtung der Formvorschriften zum allgemeinen Umsatzsteuersatz liefert.

d) Die Ausstellung des Bezugsscheins erfolgt in dem gleichen Verfahren, wie die der Wiederveräußerungsbescheinigung (§ 201 AusfBest., vgl. dort und zu § 22). Es besteht aber der Unterschied, daß das Umsatzsteueramt anzuweisen ist, einen Bezugschein nur auszustellen, wenn der Antrag von einem besonders hierzu zugelassenen Fachverband befürwortet ist; die Befürwortung enthebt das Umsatzsteueramt nicht selbständiger Prüfung, wenn diese nach den Umständen erforderlich erscheint. Dabei ist zur weiteren Vermeidung von Mißbrauch und um die selbstverwaltende Mitwirkung der Fachverbände zu sichern, vorgesehen:

α) Daß ein Fachverband, der mitwirken will, nur zugelassen wird, wenn er sich verpflichtet, nur Anträge zuverlässiger Firmen zu befürworten und sein Verhältnis zu den von ihm befürworteten Firmen in der zu *β* angegebenen Weise zu regeln: Diese Verpflichtung schließt ein, daß der Verband eintretendenfalls von seinen Rechten (Festsetzung einer Vertragsstrafe, Anzeige beim Umsatzsteueramt, Ausschließung aus dem Verband) Gebrauch zu machen gehalten ist, andernfalls würde ihn die Befürwortungsbefugnis entzogen werden.

β) Daß die Firma, die zugelassen wird, folgende Verpflichtungen übernimmt:

αα) Die mit Bezugschein bezogenen Gegenstände dann ihrerseits zu versteuern, wenn sie nicht in der Fabrikation verwendet, sondern unverändert weiterveräußert werden. Da für diese Verpflichtung aus dem Gesetz kein unmittelbarer Zwang herzuleiten ist, sie aber Voraussetzung für die Durchführbarkeit des Bezugscheinverfahrens ist, so blieb nur der Weg der Bindung zwischen befürwortendem Verband und Firma, die durch Vertragstrafe sichergestellt ist.

ββ) Jeden Mißbrauch des Bezugscheins zu vermeiden. Vgl. über die Durchführung als Beispiel die Anlagen des RFM.-Erl. v. 22. Juni 1920 (RStBl. S. 475—478). Im einzelnen wird auf das Verfahren bei den betreffenden Bestimmungen noch eingegangen werden.

3. Auch auf dem zu 2 angegebenen Wege können nicht alle Fälle der doppelten und vor allem nicht die Fälle der mehrfachen Luxusbesteuerung vermieden werden. Es bleibt hier nur die nachträgliche Beseitigung der mehr als einfachen Belastung durch das Vergütungsverfahren. Vgl. darüber zu IV.

IV. Das Vergütungsverfahren des § 19.

1. Das Wesen des Vergütungsverfahrens besteht darin, daß die Luxussteuer sowohl vom ersten wie vom zweiten (oder weiteren) Hersteller an sich zu entrichten ist. Es wird nun von dem Grundgedanken der Umsatzsteuer, dem Überwälzungsprinzip (vgl. Einleitung 2. Kap. S. 32ff.), ausgegangen: danach erhält der zweite Hersteller, wenn er einen von einem anderen hergestellten Luxusgegenstand kauft, die Steuer im Preise überwälzt. Wird ihm der Teil dieses seines Einkaufspreises, der auf die Luxussteuer (abzüglich der sonst nur fällig gewesenen allgemeinen Umsatzsteuer) entfällt, vom Umsatzsteueramt vergütet, so ist er in der Lage den Gegenstand, den er herstellt, unter Zugrundelegung eines Einstandspreises zu kalkulieren, der um den Betrag des Vergütungsanspruchs niedriger ist als der von ihm tatsächlich bezahlte Preis. Der Steuerfiskus kann die Vergütung unbedenklich gewähren, weil er von dem zweiten Hersteller, wenn dieser den von ihm hergestellten Luxusgegenstand veräußert, von außergewöhnlichen Fällen (vgl. unten zu 7 S. 477) abgesehen,

eine weit höhere Luxussteuer erhält, als er vergütet. Der Erfolg, Entlastung der Ware von doppelter Luxussteuer, wird dabei naturgemäß nur erreicht, wenn der zweite Hersteller die Vergütung in seine Kalkulation einstellt und den Betrag, den er erhält, nicht als eine besondere Einnahme ansieht, die also eine Art Prämie darstellen würde: mag in manchen Fällen, besonders in der ersten Zeit, wo bei dem Warenhunger jeder Preis gezahlt wurde, mancher Fabrikant so verfahren sein, so ist doch selbstverständlich, daß, sobald der Stand der Nachfrage, die Konkurrenz eine genauere Preiskalkulation nötig macht, der Zweck erreicht wird. Freilich besteht die weitere Voraussetzung, daß der vergütungsberechtigte Hersteller und das Umsatzsteueramt, das über den Vergütungsanspruch entscheidet, beide so verfahren, daß die Vergütung reibungslos und berechenbar eintritt.

2. Die Fälle, in denen es der Vergütung zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung bedarf, lassen sich nicht erschöpfend aufführen. Sie sind von dem Aufbau der Fabrikation in der einzelnen Branche, so z. B. davon, ob viel gemischte Betriebe bestehen oder viele Spezialfabriken, abhängig. Ihre Zahl ist durch die zu III 1 und 2 (S. 469) geschilderten Maßnahmen zweifellos sehr stark gemindert worden. Als Beispiele seien aufgeführt:

a) Ein Sitzmöbelstück, das wegen des verwendeten Holzes oder der Verarbeitung bereits luxussteuerpflichtig ist (AusfBest. §§ 43, 44), wird an einen Polsterer veräußert, der es mit Leder überzieht oder mit den in § 15 I Nr. 15 bezeichneten Stoffen polstert. Der Polsterer ist beim Verkauf des Ledermöbels oder des gepolsterten Möbels wiederum luxussteuerpflichtig.

b) Ein Rahmenmacher oder ein Leistenfabrikant ist nach § 43 I 2 Ausf.Best. luxussteuerpflichtig. Von ihm erwirbt den Rahmen ein Kunstverleger, der eine von ihm verlegte Photogravüre in den Rahmen einfügt und nach § 48 Ausf.Best. beim Verkauf der gerahmten Photogravüre luxussteuerpflichtig wird.

c) Der Fabrikant von Bügeln mit Annählöchern für Damenhandtaschen ist nach § 42 F IV Ausf.Best. luxussteuerpflichtig. Von ihm erwirbt den Bügel ein Fabrikant, der eine Tasche aus Glasperlen annäht und damit seinerseits luxussteuerpflichtig wird (ebenda).

d) Der Fabrikant bestimmter Hohlgläser ist luxussteuerpflichtig (§ 39 II Ausf.Best.). Von ihm erwirbt sie ein Fabrikant versilberter Toilettetische oder von Reisekoffern (abgesehen von dem Fall zu § 42 F III 2 Ausf.Best.), der, wenn er die mit den Hohlgläsern ausgestatteten Gegenstände veräußert, wieder luxussteuerpflichtig ist.

e) Vogelbalge, Schmuckfedern bestimmter Art (AusfBest. § 59), abgepaßte Bänder, Spitzen (§ 76) sind luxussteuerpflichtig. Der Gewerbetreibende, der sie erwirbt und mit ihnen Hüte garniert, ist wiederum luxussteuerpflichtig (§ 77 AusfBest.). Das gleiche gilt, wenn die Modistin oder der Putzmacher von der Hutfabrik Hutformen erwirbt, die nach § 77 V 1 luxussteuerpflichtig sind und sie mit Gegenständen garniert, die nach § 77 II den fertigen Hut luxussteuerpflichtig machen.

f) Bei Kleidungsstücken spielt die Verwendung der vom Konfektionär gekauften, für sich luxussteuerpflichtigen Spitzen, Stickereien, Bänder eine wesentliche Rolle. Es kann auch vorkommen, daß der erste Hersteller aus feiner Seide (AusfBest. § 72 I 4) ein Kleidungsstück fertig herstellt (halbfertige Blusen, die erst noch zusammenzunähen sind, sind nicht luxussteuerpflichtig) und der erwerbende Kleinhändler in seiner Nähstube etwa noch handgefertigte Spitze ansetzen läßt, Teile mit der Hand besticken läßt usw.

g) Stockgriffe, die z. B. mit Gold platiert sind, sind luxussteuerpflichtig. Der Stockfabrikant, der sie verwendet, ist wiederum luxussteuerpflichtig. Wird

schließlich der Stock vom Schirmfabrikanten mit einem seidenen Bezug versehen, so kann sich eine neue (dritte) Luxussteuerpflicht ergeben.

h) Allgemein kommen die zu § 18 I 1 d (S. 460) behandelten Fälle in Betracht, daß z. B. ein Automobilfabrikant ein gebrauchtes Automobil kauft, der Verkäufer als Privatperson nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 luxussteuerpflichtig ist, der Automobilfabrikant das Automobil wieder in Ordnung bringt (wiederherstellt) und erneut in den Handel bringt. Gleiche Fälle sind bei allen in § 23 Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Luxusgegenständen möglich.

3. Die materiellen Voraussetzungen des Vergütungsanspruchs sind folgende:

a) Der Hersteller muß einen steuerpflichtigen Luxusgegenstand erworben haben (wegen der Einfuhr vgl. zu 8a S. 478) und im Steuerabschnitt (der gleichzeitig Vergütungsabschnitt ist) bezahlt haben. Es genügt nicht, daß Hersteller oder der Lieferer den Gegenstand für einen Luxusgegenstand halten und ein entsprechendes Entgelt berechnet worden ist, vielmehr muß es tatsächlich ein Luxusgegenstand sein. Liegt kein Luxusgegenstand vor und hat der Lieferer die Luxussteuer trotzdem dem Hersteller abgenommen, so ist es dessen Sache, eine nachträgliche Erstattung von seinem Lieferer zu beanspruchen;

b) er muß den Luxusgegenstand zur Herstellung eines neuen Luxusgegenstandes verarbeitet haben oder ihn zu einem neuen Gegenstand (i. S. des § 18 I 1 S. 458) bearbeitet haben;

c) der neue Gegenstand muß wiederum ein Luxusgegenstand (sei es der gleichen Art wie der verwendete Gegenstand, sei es einer anderen Art) sein;

d) der neue Gegenstand muß veräußert worden sein.

Der Vergütungsanspruch ist also insbes. nicht gegeben:

a) wenn der erworbene Luxusgegenstand unverändert weiter veräußert worden ist;

b) wenn der erworbene Luxusgegenstand zu einem neuen Gegenstand verwendet worden ist, der seinerseits nicht luxussteuerpflichtig ist;

c) wenn und soweit der Kaufpreis noch nicht entrichtet ist;

d) in der Übergangszeit: wenn der erworbene Gegenstand zwar objektiv unter § 15 fällt, aber der Erwerb luxussteuerfrei erfolgte, weil entweder die Lieferung oder die Zahlung oder beides vor dem Inkrafttreten der Luxussteuerpflicht lag, sei es also vor dem 1. Jan. 1920 (§ 46 Abs. 3) oder vor dem Inkrafttreten einer auf Grund des § 16 durch den RR. neu eingeführten Luxussteuerpflicht (AusfBest. § 196 Abs. 5 — abgedruckt zu I S. 467 — ist hier nicht ganz erschöpfend). Die Abstellung auf den Erwerb ist nicht ganz zutreffend, weil ja der Lieferer nicht der Hersteller zu sein braucht, sondern ein Händler sein kann, der seinerseits viel früher vom Hersteller zu einer Zeit, als dieser noch nicht luxussteuerpflichtig war, gekauft hat: es fehlt aber die Möglichkeit, soweit den Vorgang zurückzuverfolgen.

4. Die formellen Voraussetzungen der Vergütung.

a) Der Vergütungsberechtigte (der zweite und u. U. ein weiterer Hersteller) hat einen Antrag an das Umsatzsteueramt zu stellen. Für den Antrag gilt das gleiche wie für den Vergütungsantrag nach § 4 (s. oben zu § 4 IV S. 306), nur mit dem Unterschied, daß der Vergütungsabschnitt stets mit dem Steuerabschnitt zusammenfällt: er beträgt also ein Kalendervierteljahr oder, wenn dem Vergütungsberechtigten die Steuerentrichtung nach Jahresabschnitten gestattet ist, ein Kalenderjahr; monatliche Vergütungsanträge sind nur möglich, wenn der Vergütungsberechtigte auch mit Genehmigung des Umsatzsteueramts monatlich seine Steuer entrichtet. Die Frist deckt sich danach stets mit der Steuererklärungsfrist, soweit nicht die in § 196 Abs. 7 AusfBest. (abgedruckt oben I

S. 467) vorgesehene ausdrückliche Verlängerung erfolgt. Darüber, daß sie trotz der Erstreckungsmöglichkeit eine Ausschlußfrist ist, vgl. zu § 4 a. a. O.

b) Der Nachweis muß sich auf die zu 3 angegebenen materiellen Voraussetzungen erstrecken (vgl. AusfBest. § 196 oben zu I S. 467).

α) Im wesentlichen handelt es sich um einen Urkundennachweis: durch Vorlegung der Rechnungen, Quittungen und durch die Buchführung, die das Schicksal des erworbenen Gegenstandes (Lagerbuch, Warenkonto) vom Erwerb zur Verwendung (Kalkulationsbuch) bis zur Veräußerung (Steuerbuch) verfolgt. Die Anlegung eines besonderen Buches über die Gegenstände mit Spalten über Ankauf, Verwendung, Verkauf wird den Nachweis erleichtern (vgl. auch Muster 63, abgedruckt am Schluß). Auch Auskünfte des Lieferers, der Angestellten kommen in Betracht.

β) Nicht nachzuweisen ist, daß der erworbene Luxusgegenstand tatsächlich vorher vom Hersteller versteuert worden ist und daß etwa gerade der Lieferer bereits luxussteuerpflichtig war. Der Nachweis ist schon deshalb nicht zu erbringen, weil der Steuerabschnitt für den Hersteller noch nicht abgelaufen, jedenfalls seine Veranlagung noch nicht erfolgt zu sein braucht. Weiter ist auch nicht nötig, daß der vergütungsberechtigte zweite Hersteller unmittelbar vom ersten Hersteller gekauft hat, er kann vielmehr von einem Zwischenhändler gekauft haben. Weiß allerdings der Vergütungsberechtigte, daß von seinem Vormann die Steuer nicht entrichtet ist, oder mußte er es bei Würdigung des Preises annehmen, so macht er sich der Steuerhinterziehung oder der Steuergefährdung (§§ 359, 367 AO.) schuldig, wenn er trotzdem den Vergütungsantrag stellt.

c) Unter „Nachweis" ist kein Beweis i. S. eines Prozeßgesetzes zu verstehen. Es genügt, dem Umsatzsteueramt die Überzeugung davon zu verschaffen, daß die Voraussetzungen der Vergütung gegeben sind. Ein prozessuales Beweisverfahren für jeden einzelnen Gegenstand und jeden Entgeltbetrag würde bei vielen Geschäften die Vergütung undurchführbar machen. Stichproben werden vielfach genügen müssen, wenn sie die Zuverlässigkeit der Angaben dartun.

Für einige Fälle, in denen ein substantiierter Antrag nicht wohl möglich ist, hat der RFM. einen summarischen Nachweis durch eine auf den Vergleich der Lagerbestände abgestellte Buchführung zugelassen, und zwar bisher bei der Verwendung von Schmuckfedern durch Putzgeschäfte (RFM. v. 28. Juni 1920 RStBl. S. 392), von Spitzen, Stickereien, Bändern durch Konfektionsgeschäfte (RFM. v. 28. Sept. 1920 RStBl. S. 569) und von gewissen Halberzeugnissen für Beleuchtungskörper durch Beleuchtungskörperfabrikanten. Der maßgebende Teil des ersten Erlasses, auf den die übrigen Bezug nehmen, lautet:

> *Auf Antrag des Reichsverbandes der Putzdetaillistenvereinigungen Deutschlands in Berlin will ich mich daher damit einverstanden erklären, daß der Antrag auf Vergütung nach § 19 des Gesetzes in einer anderen, mehr überschläglichen Form gestellt werden kann. Es soll zulässig sein, lediglich die Einkaufspreise des Lagerbestands an Bälgen und Schmuckfedern zu Beginn eines Steuerabschnittes und des Lagerbestands am Schlusse des Steuerabschnitts zu vergleichen und nach Abzug des Einkaufspreises der unbearbeitet weiterverkauften Vogelbälge und Schmuckfedern und des aus der Zeit vor dem 1. Jan. 1920 übernommenen Bestandes damals noch unbesteuerter Bälge und Federn den Restbetrag zur Vergütung anzumelden. Folgendes Beispiel mag zur Veranschaulichung dienen*

1. 1. 1920 Bestand an Bälgen und Federn (lt. Lagerbuch)		*30 000 M.*
Zugänge		
10. 1. 1920 von der Firma A	. . . .	*10 000 M.*
29. 1. 1920 „ „ „ B	. . . .	*6 000 M.*
13. 2. 1920 „ „ „ C	. . . .	*2 600 M.*
28. 2. 1920 „ „ „ D	. . . .	*12 400 M.*
3. 3. 1920 „ „ „ E	. . . .	*5 300 M.*
15. 3. 1920 „ „ „ F	. . . .	*8 900 M.*
26. 3. 1920 „ „ „ G	. . . .	*13 600 M.*
	zus.	*88 800 M.*
Bestand 1. April 1920 (lt. Lagerbuch) . .	*22 500 M.*	
Verkauf einzelner unverarbeiteter Federn .	*6 300 M.*	*28 800 M.*
mithin sind luxussteuerpflichtig verarbeitet.		*60 000 M.*
Da aus dem Jahre 1919 bei dem Lieferer nicht versteuerte Federn und Bälge vorhanden waren im Werte von		*30 000 M.*
so kommt die Vergütung nach § 19 des Gesetzes in Betracht für		*30 000 M.*

Bei dieser Art der Begründung des Vergütungsantrags nach § 19 UStG. ist folgendes zu beachten

a) Sämtliche Angaben müssen sich buchmäßig belegen lassen;

b) Schätzungen sind grundsätzlich ausgeschlossen, vielmehr müssen überall die tatsächlich von der beantragenden Firma bezahlten Einkaufspreise, wie sie durch die Geschäftspapiere zu belegen sind, zugrunde gelegt werden. Lediglich bei der Feststellung des Lagerbestandes am 1. Jan. 1920 wird eine Schätzung nicht ganz ausgeschaltet werden dürfen, sie muß sich aber auf nachprüfbare Unterlagen in der bisherigen Buchführung und in der Lageraufnahme des Geschäftes stützen;

c) auch bei dem Abzug für die einzelnen unverarbeitet weiterverkauften Reiher usw. muß eine Schätzung unter allen Umständen vermieden werden. Auch dürfen nicht etwa die Verkaufspreise in ihr eingesetzt werden, sondern selbstverständlich nur die E i n k a u f s *preise der Firma beim Einkauf der Bälge und Reiher. Es ist erforderlich, daß über die Einzelverkäufe besondere Aufzeichnungen geführt werden, die eine Ermittlung der entsprechenden Einkaufspreise zulassen;*

d) bei der Übertragung auf neue Rechnung für den nächsten Steuerabschnitt muß stets von dem für den abgelaufenen Steuerabschnitt ermittelten Restbetrag (im Beispiel: 30 000 M.) ausgegangen werden. Eine Neubewertung nach der etwaigen Veränderung der Preislage der Bälge und Federn ist keinesfalls zulässig.

Soweit nach diesem Verfahren Vergütungsanträge durch Putzgeschäfte in ordnungsmäßiger Weise gestellt werden, ersuche ich ergebenst, ihnen stattzugeben.

5. Wegen des V e r g ü t u n g s v e r f a h r e n s vgl. zu § 4 VI (S. 308). Wegen der Verrechnung mit den am Aufkommen der Steuer beteiligten Gemeinden vgl. unten den Anhang (LStG. und VO. v. 25. Sept. 1920 RGBl. Nr. 55, RStBl. S. 559).

6. Der V e r g ü t u n g s b e t r a g ergibt sich, indem die Summe der im Steuerabschnitt für luxussteuerpflichtige Gegenstände verausgabten Beträge verglichen

wird mit der Summe derjenigen Beträge, die hätten verausgabt werden müssen, wenn die Gegenstände nicht der Luxussteuer, sondern der allgemeinen Umsatzsteuer unterlegen hätten. Es ist also nicht richtig vom Gesamtentgelt schematisch 15 — $1^1/_2$ v. H. = $13^1/_2$ v. H. zu ermitteln und zu vergüten. Das ergibt folgendes vom RFM. im Erl. v. 8. März 1920 (RStBl. S. 210) wiedergegebene Beispiel: Ein vergütungsberechtigter Unternehmer, der luxussteuerpflichtige Automobile unter Verwendung bereits für sich luxussteuerpflichtiger Karosserien herstellt [und nicht vom Bezugscheinverfahren nach § 54 I Nr. 2 AusfBest. Gebrauch macht], kauft solche Karosserien, deren Grundpreis (d. h. Preis ohne jede Umsatzsteuerspese) 200 000 M. betragen möge, bezahlt also bei Einrechnung der Luxussteuer 235 294 M. Es soll ihm der Betrag vergütet werden, den er mehr hat entrichten müssen, weil für die Lieferung an ihn die Luxussteuer statt der allgemeinen Umsatzsteuer berechnet worden ist. Die Gegenstände würden, mit der allgemeinen Umsatzsteuer belastet, ein Gesamtentgelt von 203 046 M. (200 000 M. + 1,523 v. H. vgl. zu § 12 IV S. 394) bedingt haben. Der Unternehmer hat 32 248 M. mehr bezahlt: diese Summe müßte also vergütet werden. 32 248 M. ergeben sich aber nicht, wenn lediglich $13^1/_2$ v. H. von 235 294 M. berechnet werden, vielmehr sind $13^1/_2$ v. H. von 235 294 M. nur 31 765 M. Es sind nicht $13^1/_2$ v. H. vom gezahlten Gesamtentgelte, sondern der Unterschied zwischen den Abwälzungszuschlägen von 17 647 und 1,523 = 16,124 v. H. vom Grundpreis von 200 000 M. zu vergüten. Auf den Grundpreis ist somit zurückzugehen; dieser ergibt sich, wenn vom gezahlten Gesamtentgelt der rein — rechnerisch — enthaltene Abwälzungszuschlag von 17,647 v. H., der 15 v. H. des Gesamtentgelts entspricht, gekürzt wird. Der Grundpreis beträgt also 100 — 15 = 85 v. H. des Gesamtentgelts. Zur Feststellung des Vergütungsbetrages sind danach rein schematisch der Gesamtentgeltbetrag mit $^{85}/_{100}$ zu multiplizieren und hiervon 16,124 v. H. zu ermitteln. In dem angenommenen Fall sind $^{85}/_{100}$ von 235 294 M. gleich 200 000 M. und 16,124 v. H. hiervon, wie bereits errechnet, 32 248 M. Es ergibt sich somit die oben zu I (S. 468) mitgeteilte Formel des § 203 Abs. 1 Satz 2 AusfBest.

7. Der Vergütungsverfahren schließt eine Reihe von Fehlerquellen in sich, die aus seinem schematischen Aufbau und aus der ihm zugrunde liegenden Annahme (s. zu 1) der Überwälzung sich erklären und unvermeidlich erscheinen. Ihre Erkenntnis ist wichtig, weil sich daraus zum Teil die Notwendigkeit entsprechender Kontrolle ergibt.

a) Der Steuerfiskus vergütet immer dann zuviel, wenn der zweite Hersteller (der Vergütungsberechtigte) die Ware nicht unmittelbar vom ersten Hersteller, sondern von einem Zwischenhändler erworben hat. Nimmt man in dem zu 6 gewählten Beispiel an, die Karosserien hat der Fabrikant für 235294 M. an einen Automobilzubehörhändler verkauft und dieser hat sie für 260 000 M. an den Automobilfabrikanten verkauft, so hat dieser einen Vergütungsanspruch von $\frac{260\,000 \cdot 85}{100} \times 16{,}124 = 34\,021$ M., obgleich die Luxussteuer, die im Preis steckt, nur 32 248 M. ausmacht. Dieser Fehler ist nicht zu vermeiden. Denn der Vergütungsberechtigte kennt nur den Preis, den er angelegt hat. Wollte man auf den Herstellerpreis zurückgehen, so würde das Geschäftsgeheimnis des Zwischenhändlers, sein Einkaufspreis, enthüllt werden. Das Gesetz nimmt den Fehler ausdrücklich in Kauf. Es wird aber von den Steuerbehörden zu erwarten sein, daß sie ihrerseits in solchen Fällen den Hersteller ermitteln, um zu kontrollieren, ob er wenigstens die Luxussteuer zahlt.

b) Das zu a am Schluß Ausgeführte ergibt, daß überhaupt stets eine Kontrolle erwünscht ist, ob der Hersteller seinerseits die Luxussteuer auch zahlt, denn sonst wird vergütet, ohne daß auch Steuer eingeht. Auch daß der Vergütungsberechtigte die Gegenstände nach der Weiterverarbeitung als luxussteuerpflichtig versteuert, ist nachzuprüfen.

c) Empfindliche Verluste des Steuerfiskus entstehen vor allem dann, wenn ein Vergütungsantrag für den Erwerb von Gegenständen gestellt wird, die keine Luxusgegenstände sind. Dabei kann es sich um Absicht, also um Steuerhinterziehung i. S. des § 359 AO. handeln; auch Fahrlässigkeit (§ 367 AO.) ist möglich. Daneben kommen aber, besonders in der Übergangszeit, wo die AusfBest. noch nicht bestanden oder Änderungen erfolgten, entschuldbare Irrtümer in Betracht. Es muß daher genau nachgeprüft werden, welche Gegenstände der Vergütungsberechtigte für Luxusgegenstände hält. Der Vergütungsberechtigte wird gut tun, sich von seinem Lieferer bestätigen zu lassen, daß auch dieser die Gegenstände für luxussteuerpflichtig hält und zu versteuern gedenkt (zweckmäßig ist z. B. die vom Fachverband geregelte Verwendung farbiger oder mit besonderem Aufdruck versehener Rechnungen). Vgl. auch oben zu 3 a.

d) Eine Fehlerquelle in der Übergangszeit liegt in der Möglichkeit, daß der Gegenstand den Herstellerbetrieb schon zu einer Zeit verlassen hat, als eine Luxussteuerpflicht noch nicht bestand. Ist der (erste) Hersteller gleichzeitig der Lieferer des zweiten Herstellers, so ist ein Vergütungsanspruch nicht gegeben (vgl. oben zu 3 Abs. 2 d). Steht ein Zwischenhändler dazwischen, so sind Verluste für den Steuerfiskus freilich unvermeidlich.

8. Das Vergütungsverfahren im **Auslandsverkehr.**

a) Bei der Verwendung **eingeführter Luxuswaren** tritt an die Stelle der Luxussteuer beim ersten Hersteller die Luxussteuer, die nach § 17 Nr. 3 (S. 445) bei der Einfuhr zu zahlen ist.

α) Erwirbt der zweite Hersteller von einem Einfuhrhändler oder aus einer späteren Hand solche eingeführten Waren, so verläuft das Vergütungsverfahren genau so, wie im Normalfall: für die Steuerbehörden ergibt sich die besondere Aufgabe — unabhängig von der Zubilligung der Vergütung —, bis zum Einführenden zurückzugehen, um zu kontrollieren, ob tatsächlich auch bei der Einfuhr die Luxussteuer entrichtet ist.

β) Ist derjenige, der mit den bei der Einfuhr luxussteuerpflichtigen Gegenständen die neuen Luxusgegenstände herstellt, selbst der Einführende, so ergibt sich bei ein und demselben Unternehmer auf der einen Seite die Luxussteuerpflicht bei der Einfuhr und auf der anderen die Luxussteuerpflicht bei der Veräußerung im Inland: der Ausgleich erfolgt durch den Vergütungsantrag. Hat der Unternehmer die Luxussteuer bei der Einfuhr einzeln entrichtet (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AusfBest.), so erfolgt nachträglich die Erstattung auf Grund des Vergütungsantrags. Versteuert der Unternehmer die Einfuhr gemäß § 19 Abs. 1 Satz 2 AusfBest. bei Abgabe seiner Luxussteuererklärung mit, so wird er dabei den Ausgleich vornehmen: er muß aber die Beträge für die Einfuhr und seine Luxusumsätze getrennt angeben und den Ausgleich besonders beantragen.

b) Bei der **Ausfuhr** der unter Verwendung gekaufter Luxusgegenstände hergestellter Waren kann es sich nicht darum handeln, durch Vergütung eine doppelte Luxusbesteuerung auszugleichen, denn die Lieferung der vom zweiten Hersteller erzeugten neuen Luxusgegenstände in das Ausland ist ja nach § 2 Nr. 1 (oben zu § 2 B X S. 240) luxussteuerfrei. Die Vergütung erhält hier die besondere Bedeutung einer Entlastung der deutschen Ausfuhrindustrie. Wie zu § 2 (oben B IV S. 225) dargelegt ist, erfordert das Interesse

an reger Ausfuhr, daß die Ausfuhrindustrie nicht durch die Umsatzsteuer zu Preisen gezwungen wird, die ihr die Wettbewerbsfähigkeit im Ausland nehmen. Dazu genügt nicht, daß die Lieferung ins Ausland frei ist und daß der Ausfuhrhändler die Steuer, die auf der Lieferung vom Inlandsfabrikanten an ihn lastete, vergütet erhält (oben § 4 S. 300). Es ist zwar nicht durchführbar, alle Umsatzsteuerquoten, die eine im Inland hergestellte Ware infolge der Zwischenumsätze und die Halberzeugnisse belasten, bei der Ausfuhr zu vergüten (vgl. oben zu §2 B IV S. 225). Wohl aber muß eine Belastung, die durch die schwere Last einer Luxussteuer von 15 v. H. auf einem Gegenstand ruht, wenn irgend möglich ausgeglichen werden. Das geschieht nach § 19 in dem Fall, daß der Ausfuhrfabrikant Bestandteile bei Herstellung seiner Produkte verwendet hat, die luxussteuerpflichtig bei ihrem Hersteller (oder bei der Einfuhr, s. oben zu a) waren. Daß hierin kein international unzulässiges Dumping liegt, bedarf keiner weiteren Ausführung: lediglich eine Inlandsteuer, die den Inlandskonsum belasten soll, wird vergütet, eine Ausfuhrprämie wird in keiner Weise gewährt, vielmehr bleiben noch Umsatzsteuerquoten, die sich nicht vergüten lassen, aber die Wettbewerbsfähigkeit beschränken können, auf dem Gegenstand haften. Das Vergütungsverfahren ist im übrigen das gleiche, wie bei der normalen Vergütung. Zwei Fragen bedürfen aber besonderer Erörterung:

α) Zweifelhaft kann sein, ob die Vergütung auch hier nur stattfindet, wenn der vom zweiten Hersteller erzeugte neue Gegenstand wiederum ein Luxusgegenstand ist (s. oben 3 b S. 474; auch zu I S. 467) oder ob die Vergütung auch stattfindet, wenn mit erworbenen luxussteuerpflichtigen Bestandteilen ein luxussteuerfreier Gegenstand hergestellt wird. Obgleich § 19 von dem in Satz 1 ausgesprochenen Grundsatz der Aufeinanderfolge zweier Luxusgegenstände für den Fall der Ausfuhr keine Ausnahme in Satz 2, Halbsatz 2 vorsieht, kann meines Erachtens aus dem Zweck der Vorschrift gefolgert werden, daß es auf die Art des vom zweiten Hersteller erzeugten Gegenstandes nicht weiter ankommt. Es wäre nicht recht verständlich, wenn die Vergütung davon abhinge, daß der Gegenstand, wenn er im Inland abgesetzt würde, luxussteuerpflichtig wäre, obgleich es doch zu dieser Luxussteuer bei der nach § 2 Nr. 1 gänzlich freien Ausfuhr gar nicht kommt.

β) Vielfach scheint Neigung zu bestehen, den Vergütungsanspruch in dem Falle der Ausfuhr nicht auf den zu 6 (S. 476) erläuterten Betrag zu beschränken, sondern auf die ganze auf der Lieferung lastende Steuer, auch soweit sie die Höhe der allgemeinen Umsatzsteuer hat, auszudehnen. Man überspannt aber hierbei die Tendenz der Entlastung des Exports und verwechselt den Fall mit der in § 4 (S. 300) geregelten Vergütung der Steuer bei Lieferung an einen Ausfuhrhändler. Aus § 19 ergibt sich klar, daß nur der Unterschied zwischen Luxussteuer und allgemeiner Umsatzsteuer vergütet werden soll.

9. Hervorzuheben ist, daß die Vergütung nur möglich ist zum Ausgleich mehrfacher Luxusherstellersteuer. Es ist im Gesetz kein Vergütungsverfahren zugelassen, wenn ein Gegenstand, dessen Bestandteile bereits der Herstellerluxussteuer unterlegen haben, als Fertigerzeugnis kleinhandelsluxussteuerpflichtig nach § 21 ist. In solchen Fällen bleibt es vielmehr bei der Doppelbesteuerung (vgl. Näheres in § 21). Bei der Ausfuhr müßte, wenn α zutrifft, auch die einmalige Herstellersteuer vergütungsfähig sein.

10. § 19 Satz 4 enthält dieselbe Delegation für den RR., wie sie in § 18 Abs. 3 gegeben ist (vgl. zu § 18 II S. 465). Der RR. kann danach die Vergütungsfälle näher umschreiben usw. Die AusfBest. enthalten, abgesehen von Hinweisen auf die Vergütungsmöglichkeiten, bisher keine materiellen auf die Delegation gestützten Regelungen.

§ 20.

Dem Erwerber von Gegenständen der im § 15 bezeichneten Art vergütet die Steuerstelle auf Antrag nach näherer Bestimmung des Reichsrats zehn vom Hundert des von ihm beim Erwerb entrichteten Entgelts, wenn er nachweist, daß er

1. die Gegenstände im öffentlichen Interesse, insbesondere auch für kirchliche oder wissenschaftliche Zwecke, erworben hat, oder,

2. soweit es sich um Flügel, Klaviere, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumente handelt, diese für Lehr- oder berufliche Zwecke erworben hat, oder,

3. soweit es sich um Orchestrions oder um selbsttätige Klavierspielapparate und deren Bestandteile und Zubehör handelt, diese zu gewerblichen Zwecken erworben hat,

4. soweit es sich um Fahrzeuge zur Personenbeförderung handelt, diese ausschließlich oder überwiegend der Ausübung des Gewerbes oder Berufs des Erwerbers dienen und nicht ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.

Entw. 1919 § 26. — Begr. 1919 S. 62. — Ber. 1919 S. 42, S. 78.

Inhalt.

I. 1. Die in § 20 Satz 1 vorbehaltenen Bestimmungen des RR. enthält **§ 197 AusfBest.**

§ 197. (1) Eine Vergütung von 10 v. H. an den Erwerber findet auf Antrag gemäß § 20 des Gesetzes statt

a) bei allen der Luxussteuer nach § 15 des Gesetzes unterliegenden Gegenständen, wenn deren Erwerb im öffentlichen Interesse liegt. Ein öffentliches Interesse ist insbesondere gegeben, wenn die Gegenstände zum öffentlichen Dienst oder Gebrauche bestimmt sind. Dies trifft z. B. zu bei Waffen, die erworben sind von der Militär- oder Polizeiverwaltung, den Verwaltungen der Länder oder Gemeinden (Gemeindeverbänden), den im Staats-, Gemeinde- oder Privatforstdienst befindlichen Personen — letzteren, wenn ihre Betrauung mit dem Forst- und Jagdschutz nach Maßgabe der Landesgesetze anerkannt ist — sowie sonstigen Personen oder Personenvereinigungen (z. B. Wach- und Schließgesellschaften), wenn diese nachweisen, daß die Führung von Waffen im öffentlichen Interesse liegt; ferner bei Kunstgegenständen, die für öffent-

liche Sammlungen, bei Ehrenzeichen, die von den Verleihungsberechtigten zum Zwecke der Verleihung erworben werden, bei Turn- und Sportgeräten, die von Unterrichts- und Erziehungsanstalten oder solchen Vereinen erworben werden, deren Zweck die körperliche Ertüchtigung ihrer Mitglieder ist, soweit es sich nicht um Geräte für den Golf-, Hockey-, Polo-, Reit-, Fahr-, Segel-, Fecht-, Tennis-, Bobsleigh- oder Skeletonsport handelt. Als im öffentlichen Interesse liegend ist ferner gemäß § 20 Nr. 1 des Gesetzes der Erwerb für kirchliche Zwecke anzusehen (z. B. bei Altargeräten, Harmonien); diese Bestimmung ist auch auf Anschaffungen solcher Religionsgemeinschaften anzuwenden, die nicht zu den in dem betreffenden Lande anerkannten Religionsgesellschaften gehören. Ferner ist ein öffentliches Interesse als gegeben anzusehen, wenn der Erwerber nachweist, daß er den Gegenstand innerhalb einer wissenschaftlichen Betätigung verwenden will (z. B. optische Gläser für astronomische oder medizinische Zwecke);

b) *bei Flügeln, Klavieren, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumenten, wenn der Erwerber nachweist, daß er ohne das Instrument entweder seine Ausbildung für einen Beruf nicht betreiben kann und daß er diesen Beruf nach Abschluß der Ausbildung entgeltlich ausüben will, oder daß er selbst berufsmäßig gegen Entgelt Musikunterricht erteilt oder Leiter einer Lehranstalt ist und daß die genannten Musikinstrumente zum berufsmäßigen Unterricht oder in der Lehranstalt verwendet werden sollen. Der Vergütungsanspruch ist auch dann anzuerkennen, wenn der Erwerb, z. B. des Klaviers oder der Geige, lediglich zu Zwecken der Begleitung beim Gesangs- oder auch beim Tanzunterrichte geschieht;*

c) *bei Orchestrions oder bei selbsttätigen Klavierspielapparaten und deren Bestandteilen und Zubehör, wenn der Erwerber nachweist, daß er diese Gegenstände in seinem Gewerbe, insbesondere im Gastwirts- und Schaustellergewerbe, verwendet;*

d) *bei Personenfahrzeugen und deren Bestandteilen und Zubehör, wenn der Erwerber nachweist, daß er ohne das Personenfahrzeug sein Gewerbe oder seinen Beruf nicht uneingeschränkt ausüben kann. Diese Voraussetzung ist insbesondere gegeben bei Fuhrunternehmern, die Droschken oder Omnibusse erwerben, bei Ärzten oder Tierärzten, die nach der Art ihrer Praxis größere Wege zurückzulegen haben, bei Fischersegelbooten mit eingebautem Motor. Die Voraussetzung ist im allgemeinen nicht gegeben bei Gewerbetreibenden, die das Personenfahrzeug überwiegend brauchen, um von ihren Wohnungen zu ihren Geschäftsräumen zu gelangen.*

Ein Vergütungsanspruch besteht nicht, wenn es sich um Fahrzeuge handelt, bei denen ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht, z. B. bei Kraftwagen oder Flugzeugen infolge der Art ihrer Ausstattung oder Bauart, bei Fischereibooten, deren Ausstattung ihre Verwertung zu anderen Zwecken, z. B. als Motorjachten, gestattet. Für Fahrräder kommt, da sich bei ihnen die Luxussteuerpflicht auf besonders ausgestattete Maschinen beschränkt, eine Vergütung nicht in Betracht.

(2) Der Antragsteller hat nachzuweisen, daß er
a) den Gegenstand zu einem bestimmten Preise und von einem bestimmten Händler erworben hat und
b) ihn zu einem der in Abs. 1 unter a bis d angegebenen Zwecke verwendet.

Der Nachweis zu a ist durch eine Erklärung des Unternehmers, der den Gegenstand geliefert hat, zu erbringen. Für den Nachweis zu b wird sich gegebenenfalls die Beibringung einer Bescheinigung der Berufsvertretung oder des Fachverbandes, denen der Antragsteller angehört, oder der Ortspolizeibehörde empfehlen.

(3) § 196 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

Wegen des Verfahrens vgl. §§ 204ff. AusfBest. (am Schluß).

2. Was die rechtliche Bedeutung dieser Bestimmungen angeht, so handelt es sich um Rechtsvorschriften auf Grund der in § 20 enthaltenen besonderen Delegation. Es besteht kein Anlaß, diese Delegation nur auf das Verfahren zu beziehen, vielmehr erstreckt sie sich auch auf die authentische Auslegung der materiellen Voraussetzungen der Vergütung. Die Bestimmungen in § 197 AusfBest. binden also auch die Gerichte, soweit sie nicht dem Gesetz selbst widersprechen (z. B. es einschränken, vgl. den Fall unten zu IV b 483). Wegen der Form des Zustandekommens der Bestimmungen vgl. oben zu § 16; ein Recht des RT. zur Außerkraftsetzung (außer — selbstverständlich — durch Gesetz) ist hier nicht vorgesehen.

II. Der **Zweck der Vorschrift** ist bereits in der Vorbemerkung zu §§ 15ff. C III S. 417 kurz erörtert worden: die Objektivierung der Luxussteuer nach der Beschaffenheit der Gegenstände und die Ausschaltung des subjektiven Elements des Luxusbegriffes führt zu Härten, die nachträglich wieder ausgeglichen werden sollen. Eine ähnliche, dem jetzigen § 24 entsprechende Vorschrift enthielt bereits das alte UStG. 1918 in § 28 Abs. 2 für die Kleinhandelsluxussteuer des § 8 (vgl. darüber unten zu § 24).

III. Vergütungsberechtigt ist der **Erwerber** des Luxusgegenstandes. Der Lieferer (sei es der luxussteuerpflichtige Hersteller, sei es der zwischen diesem und dem Erwerber stehende Händler) bleibt von der Vergütung ganz unberührt, die Luxussteuer ist auch dann zu entrichten, wenn bekannt ist, daß der Erwerber zu den vergütungsberechtigten Personen gehört. Sein Interesse, das der Lieferer daran hat, den Erwerber zum Kauf zu veranlassen trotz des um die Luxussteuer erhöhten Preises, kann er nur dadurch betätigen, daß er den Erwerber auf die Vergütungsmöglichkeit hinweist: er kann auch dabei den Erwerber durch Bereithaltung von Antragsformularen unterstützen, kann auch den Erwerber i. S. der §§ 88ff AO. vertreten.

IV. Die materiellen Voraussetzungen der Vergütung. Die in § 20 angegebenen Vergütungsgründe zerfallen in eine Generalklausel (§ 20 Nr. 1) und drei Sondergründe (§ 20 Nr. 2—4).

1. Die Generalklausel besteht in dem öffentlichen Interesse, das bei der Verwendung des erworbenen Luxusgegenstandes durch den Erwerber besteht **(§ 20 Nr. 1).**

a) Der Begriff des öffentlichen Interesses kann hier nicht grundsätzlich erörtert werden, zumal jeder Versuch einer Bestimmung dieses Begriffes auf eine Umschreibung hinausläuft (vgl. besonders W. Jellinek, „Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung" 1913 S. 68ff.). Festzustellen ist nur, daß es sich, so unbestimmt der Begriff ist, dabei nicht um echtes,

freies Ermessen der Behörde, sondern um einen Rechtsbegriff handelt (W. Jellinek a. a. O.; Bühler, „Die subjektiven öffentlichen Rechte" 1914 S. 29): das ist wichtig wegen der Überprüfbarkeit im Rechtsmittelverfahren. § 20 Nr. 1 und AusfBest. § 197 Abs. 1 a bringen eine Reihe von Verwendungsarten, bei denen — kraft Gesetzesbefehl oder authentischer Auslegung (s. I 2) — stets öffentliches Interesse anzunehmen ist: so Verwendung zum öffentlichen Dienst oder Gebrauch (d. h. zum Gebrauch öffentlicher Behörden oder für den Gebrauch des Publikums unmittelbar, vgl. pr. OVG. v. 2. Febr. 1906 Bd. 48 S. 79. „Öffentlich" ist nicht gleichbedeutend mit staatlich oder kommunal, die Erwerbsunternehmen des Staates oder der Gemeinden erfüllen keinen öffentlichen Dienst. Auch bei Dienstwohnungen liegt nicht ohne weiteres ein Gebrauch zum öffentlichen Dienst vor, es sei denn, daß in ihnen sich öffentlicher Dienst abspielt und die Gegenstände, die in der Dienstwohnung aufgestellt werden, diesem Dienste dienen. Die Rechtsprechung des pr. OVG. zu § 24 Abs. 1 c des pr. KAG. — vgl. Noell-Freund 8. A. S. 90f. — kann, unter Beachtung der Besonderheiten dieser Vorschrift einerseits und des Charakters der Luxussteuer anderseits Anhaltspunkte geben); Verwendung für kirchliche Zwecke (ein Antrag auf Streichung — Ber. S. 62 — wurde abgelehnt; es handelt sich um eine im Gesetz selbst gegebene Auslegung, die bindend ist, auch wenn sonst nach der Rechtsauffassung etwa der kirchliche Zweck nicht als zum öffentlichen Interesse gehörend angesehen werden sollte); Verwendung zu wissenschaftlicher Beteiligung. Wichtig ist die in § 197 Abs. 1 a erfolgte Hervorhebung der Verwendung zur körperlichen Ertüchtigung, wobei allerdings nur Unterrichts- und Erziehungsanstalten und bestimmte Vereine antragsberechtigt sein sollen. Zu der — ebenfalls zum öffentlichen Interesse gehörenden — Verwendung für Unterrichts- und Erziehungszwecke gehört der in § 48 II Nr. 6 Abs. 2 AusfBest. erwähnte Erwerb von Bildern, die der Unterhaltung und Fortbildung der Jugend dienen.

b) Das öffentliche Interesse setzt nicht eine Verwendung durch den Staat oder eine öffentliche Körperschaft voraus. Auch in der Person eines privaten Erwerbers kann sich ein öffentliches Interesse erfüllen. Das gilt vor allem von privaten Lehr- und Erziehungsanstalten in dem eben erwähnten Falle des § 48 II AusfBest., weiter bei wissenschaftlicher Betätigung: der Gelehrte, der ein optisches Instrument anschafft, kann vergütungsberechtigt sein. Der Geistliche, der ein Harmonium auf seine Kosten anschafft, handelt in öffentlichem Interesse, wenn er nachweisen kann, daß er es nicht bloß für sich, sondern auch für seelsorgerische Zwecke — z. B. für Andachten, zu denen er die Gemeindemitglieder bei sich versammelt — benutzt. Die Vorschrift des § 19 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AusfBest. zum alten UStG. 1918, daß auch bei der Anschaffung von Harmonien durch Privatpersonen zu Hausandachten ein öffentliches Interesse vorläge, findet sich nicht wieder: in der Tat lag hier wohl eine zu weite Ausdehnung dieses Begriffes vor.

c) Zu betonen ist, daß das öffentliche Interesse die einzige Generalvoraussetzung für die Vergütung im Gesetze bildet. Vor allem besteht nicht etwa eine weitere Generalvoraussetzung in der Verwendung zu gewerblichen und beruflichen Zwecken. Dieser Vergütungsgrund beschränkt sich lediglich auf die Fälle zu § 20 Nr. 2—4.

2. Den Fällen des **§ 20 Nr. 2—4** ist, wie oben erwähnt, gemeinsam, daß die Verwendung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken als Vergütungsgrund gilt.

a) Dieser Vergütungsgrund gilt aber nur bei einigen wenigen Luxusgegenständen und auch bei diesen nicht in ganz gleichem Umfang:

α) Gewerbe und Beruf bilden den Vergütungsgrund bei Personenfahrzeugen (§ 20 Nr. 4; Gewerbe ist auch die Landwirtschaft, also kommt der Fuhrunternehmer, der Droschkenkutscher, ferner der Tierarzt, der Landmesser, der — Arbeiter beaufsichtigende — Ingenieur in Betracht; vgl. RFH. 2. S. v. 23. April 1920 RStBl. S. 419).

β) Nur das Gewerbe kommt in Betracht bei Orchestrions, Klavierspielapparaten nebst Bestandteilen und Zubehör (§ 20 Nr. 3; nicht auch bei Grammophonen!). Als Gewerbe ist hier der Gastwirt, der Schaubuden- und Kinobesitzer wichtig.

γ) Nur der Beruf, besonders die Lehr- (und Lern-)tätigkeit ist Vergütungsgrund bei Flügeln, Klavieren, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumenten (§ 20 Nr. 2).

b) Für alle diese Fälle ist zu beachten, daß niemals als gewerbliche Verwendung diejenige für den Handel mit den Gegenständen gilt. Wer die Gegenstände zur Weiterveräußerung erwirbt, hat keinen Vergütungsanspruch. Die Verwendung muß vielmehr darin bestehen, daß der Gegenstand Anlagekapital wird, dem Betriebe als solchen dauernd zu dienen bestimmt ist.

c) § 20 Nr. 3 und 4 stellen auf den Erwerb für die gewerblichen oder beruflichen Zwecke ab; wenn § 20 Nr. 4 davon spricht, daß die Fahrzeuge diesem Zweck „dienen", so kann damit nicht wohl etwas anderes gemeint sein, denn in allen Fällen wird nicht die Absicht genügen können, sondern es bedarf des Nachweises, daß die Absicht auch verwirklicht ist, der Gegenstand im Gewerbe oder Beruf verwendet wird. Wenn RFH. 2. S. v. 9. Okt. 1920 (RStBl. S. 646) betont, daß der Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend sei, so soll damit offenbar nicht gesagt sein, daß die Absicht beim Erwerb und die objektive Möglichkeit der Verwendung genüge, es also gleichgültig sei, wenn die Absicht gar nicht verwirklicht werde. Die Voraussetzung ist jedenfalls erst mit der tatsächlichen Verwendung erfüllt. Daß der Gegenstand für den Zweck objektiv notwendig war, ist in § 20 nicht gefordert. Eine solche Forderung stellt allerdings für Personenfahrzeuge § 197 Abs. 1 d auf: es soll nachgewiesen werden, daß der Erwerber ohne das Fahrzeug sein Gewerbe oder seinen Beruf nicht uneingeschränkt ausüben kann. Es kann zweifelhaft sein, ob hier der RR. nicht über seine Befugnis zu authentischer Auslegung hinausgegangen ist, da das Gesetz selbst nur die Tatsache des „Dienens" für die Zwecke fordert. Der RFH. 2. S. hat in einem allerdings auf das alte UStG. 1918 bezüglichem Erkenntnis v. 6. Okt. 1920 (RStBl. S. 646) ausgesprochen, daß es genüge, wenn das Fahrzeug tatsächlich ausschließlich oder überwiegend für den Beruf verwandt werde, es könne nicht gefordert werden, daß der Beruf des Erwerbers [der in Erkenntnis gewählte Ausdruck „des Steuerpflichtigen" ist nicht zutreffend] die Unterhaltung des Kraftwagens „bedinge"; die Erkenntnis weist ohne Stellungnahme auf den Unterschied zwischen dem § 19 Abs. 1 Nr. 5 der AusfBest. zum alten UStG. 1918 und der jetzt geltenden Bestimmung hin, enthält also für diese noch keine Entscheidung. Zweifellos bildet die Feststellung, daß für das Gewerbe oder den Beruf das Fahrzeug nicht erforderlich wäre, ein Indiz für die Annahme, daß es nicht überwiegend im Gewerbe oder Beruf verwendet wird, sondern anderen (sportlichen) Zwecken dient (vgl. RFH. 2. S. v. 5. Mai 1920 RStBl. S. 366).

d) Im einzelnen kann wegen der Fälle des § 20 Nr. 2—4 auf § 197 Abs. 1 b bis d AusfBest. (abgedruckt oben zu **I** 1 S. 481) verwiesen werden. Betont sei bei § 20 Nr. 2, daß Gast- und Schankwirte, Theater und Konzertunternehmer einen Anspruch auf Vergütung nicht haben, die Vergütung beschränkt

sich auf die Verwendung in der Lehrtätigkeit, für die Berufsausübung und die Berufserlernung. Wegen der besonderen Ausstattung der Fahrzeuge, die nach § 20 Nr. 4 (§ 197 Abs. 1 d Abs. 2) die Vergütung ausschließt, ist § 54 II 2 c AusfBest. und die dort gegebene Erläuterung zu vergleichen. Zum Falle des § 20 Nr. 4 ist noch hervorzuheben, daß die Vergütung sinngemäß auch dann stattzufinden hat, wenn es sich um Pneumatics und andere nach § 54 AusfBest. luxussteuerpflichtige Bestandteile handelt, wie § 197 Abs. 1 d AusfBest. ausdrücklich festsetzt. Das muß auch dann gelten, wenn diese Bestandteile nicht für luxussteuerpflichtige Privatkraftwagen, sondern für Lastkraftfahrzeuge und Lieferungswagen verwendet worden sind; s. RFM. v. 29. Okt. 1920 (RStBl. Heft 23).

3. Die Voraussetzungen der Vergütung müssen in allen Fällen im Zeitpunkt des Erwerbes gegeben sein, und es genügt, daß sie dann gegeben sind. Es ist gleichgültig, ob sie später wegfallen, indem der Erwerber nicht mehr mit seiner Tätigkeit dem öffentlichen Interesse entspricht, das Gewerbe oder den Beruf aufgibt. So RFH. 2. S. v. 9. Okt. 1920 (RStBl. S. 646). Eine Vorschrift, daß bei Wegfall des zunächst vorhandenen Vergütungsgrundes der Vergütungsanspruch erlischt oder, wenn er bereits erfüllt worden ist, die Vergütung zurückgefordert werden könnte, besteht nicht. Wer ein Gewerbe oder einen Beruf nur aufnimmt, um einen Gegenstand der in § 20 Nr. 2—4 bezeichneten Art frei zu erwerben, übt freilich Gewerbe und Beruf nicht rechthaft aus, erschleicht vielmehr lediglich einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil und ist nach § 359 AO. wegen Steuerhinterziehung strafbar. Das gleiche gilt von demjenigen, der sein Gewerbe oder seinen Beruf dazu ausnützt, daß er Gegenstände erwirbt, die Steuer sich vergüten läßt, um den Gegenstand dann weiterzuveräußern oder der von vornherein als Strohmann für Dritte (die sich dann ebenfalls strafbar machen) auftritt.

V. Die formellen Voraussetzungen der Vergütung.

1. Der Erwerber hat einen Antrag bei dem für ihn zuständigen Umsatzsteueramt zu stellen. Für den Antrag gilt, da im Gesetz nichts — wie in den Fällen der §§ 4 und 19 — Abweichendes vorgesehen ist, die Regel des § 135 Abs. 1 AO., d. h. der Antrag kann bis zum Ablauf des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem er zuerst hätte geltend gemacht werden können; wer also im Januar 1920 ein Automobil für seinen Gewerbebetrieb erwirbt, muß spätestens mit Ablauf des 31. Dez. 1921 den Antrag gestellt haben.

2. Der Erwerber hat die Voraussetzungen des Vergütungsanspruches nachzuweisen, vgl. § 197 Abs. 2 AusfBest. (zu I S. 482); wie Abs. 3 daselbst hervorhebt, bedarf es nicht des Nachweises, daß der Lieferer, von dem der Antragsteller erwarb, die Luxussteuer entrichtet hat; vgl. auch zu § 19 IV 4 b β S. 475.

VI. Wegen des **Vergütungsverfahrens** vgl. oben zu § 4 VI 4ff. (S. 308).

VII. Der Vergütungsbetrag.

Dem Zwecke der Vorschrift (oben zu II) würde es entsprechen, den Betrag zu vergüten, um den das Entgelt durch die Belastung mit der Luxussteuer sich erhöht hat. Dieser Betrag kann aber nicht für alle Fälle genau ermittelt werden. Hat der Erwerber unmittelbar beim Hersteller erworben, so ist dieser Betrag, entsprechend dem Vergütungsbetrag in § 19 IV 6 (S. 476) gleich dem Unterschied, der sich bei einem Vergleich des bezahlten Entgelts mit dem Entgelt ergibt, in das nicht die Luxussteuer, sondern nur die allgemeine Umsatzsteuer eingerechnet ist. In sehr vielen Fällen kauft aber der Erwerber nicht unmittelbar beim Hersteller, sondern von einem Zwischenhändler und dann würde die Vergütung in der angegebenen Höhe, je nach dem Zwischenverdienst

des Zwischenhändlers, mehr ergeben, als die fällige Luxussteuer ausmacht. Dieser Mehrbetrag würde sich steigern, wenn zwischen Hersteller und Erwerber nicht bloß ein, sondern zwei oder noch mehr Zwischenhändler stehen. § 19 verzichtet auf eine Ermittelung, wie hoch tatsächlich die Luxussteuerbelastung (abzüglich der allgemeinen Umsatzsteuerbelastung) ist, sondern fixiert den Vergütungsbetrag allgemein auf 10 v. H. des Einkaufspreises. (Der Entw. § 26 hatte 5 v. H., mit Rücksicht auf die allgemeine Kleinhandelssteuer von 5 v. H.; im Ausschuß wurde mit Rücksicht auf die Streichung der allgemeinen Kleinhandelssteuer der Satz auf 10 v. H. erhöht.) Mit dem Satz von 10 v. H. hat man die Durchschnittsbelastung mit Luxussteuer zu treffen gesucht. Er ist zu niedrig, wenn der Erwerber unmittelbar beim Hersteller kaufte. Er kann auch, sogar nicht unwesentlich, zu hoch sein, wenn der Preis vom Hersteller bis zum Erwerber sehr stark gestiegen ist. Wenn eine Automobilfabrik ein Automobil für 235 294 M. verkauft hat, so steckt darin 32 248 M. Unterschied von Luxus- und allgemeiner Umsatzsteuer (vgl. zu § 19 IV 6 S. 476). Verkauft der Händler das Automobil an ein gewerbliches Unternehmen für 300 000 M., so würde das Unternehmen mit 10 v. H. = 30 000 M. etwas zu wenig vergütet erhalten, beträgt der Preis 350 000 M., so ist mit 35 000 M. zuviel vergütet. Das Umsatzsteueramt hat aber in allen Fällen die 10 v. H. zu vergüten und darf die Vergütung nicht herabsetzen, wenn etwa der Betrag höher ist als die Luxussteuer, die der Hersteller schuldet. Lediglich zur Kontrolle der Luxussteuerpflicht des Herstellers wird ein Zurückgehen auf diesen — auf Grund der Auskunftspflichten nach den §§ 177 ff. AO. — zu erfolgen haben.

VIII. Bei der Herstellerluxussteuer ist lediglich die nachträgliche Vergütung des § 20 gegeben. Eine Berechtigung zum luxussteuerfreien Bezuge durch Ausstellung einer **Verwendungsbescheinigung** an den Erwerbslustigen i. S. des § 28 Abs. 3 des alten UStG. 1918 und des § 24 Abs. 3 bei der jetzigen Kleinhandelsluxussteuer, also eine vorweggenommene Vergütung, gibt es nicht und kann es nicht geben, weil ja die Luxussteuer schon beim Hersteller erhoben wird und der vergütungsberechtigte Erwerber in der Regel nicht bei diesem, sondern bei einem Kleinhändler kaufen wird.

In einzelnen Fällen hat der RFM. hiervon Ausnahmen zugelassen und Verwendungsbescheinigungen zugelassen, bei deren Vorlegung der Lieferer berechtigt ist, die Luxusgegenstände, auf die sich die Bescheinigung bezieht, luxussteuerfrei, also nur mit 1,5 v. H. belastet, an den die Bescheinigung vorlegenden Abnehmer zu liefern. Dabei betreffen die Fälle durchweg Erwerbungen im öffentlichen Interesse und beziehen sich auf das Verhältnis zwischen ganz bestimmten Erwerbern mit ganz bestimmten Herstellerfirmen. Die Regelung stützt sich auf § 108 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436). Folgende Fälle kommen in Betracht:

1. Die wichtigsten Fälle sind diejenigen, daß die Wehrmacht (Heer und Marine) Luxusgegenstände für den dienstlichen Gebrauch anschafft. Für diese Anschaffungen, die sich — abgesehen von dem besonders geregelten Fall der Waffen (AusfBest. § 51 Nr. 6) — auf Gegenstände aus Leder, Automobile, Wagen, optische Gegenstände, Turn- und Sportgeräte aus Edelholz u. ä. beziehen, ist bestimmt, daß sie nur vom Reichswehrministerium oder Reichsschatzministerium ausgehen und unmittelbar bei Herstellerfirmen erfolgen sollen, die berechtigt sind, gegen eine besondere, von einem der beiden Ministerien ausgestellte Verwendungsbescheinigung unter Einrechnung lediglich der allgemeinen Umsatzsteuer zu liefern. Bei Anschaffungen durch militärische Stellen oder die 3. Abteilung der Landesfinanzämter (als Provinzialstelle des Reichsschatzministeriums) gilt das Vorrecht nicht, in solchen Fällen wird aber auch

eine Vergütung nicht erfolgen. Vgl. RFM. vom 29. Oktober 1920 (RStBl. Heft 23).

2. Das preuß. Staatsministerium kann die — weiter verliehenen — Rote Kreuz-Medaillen 2. und 3. Klasse, die nach § 15 I Nr. 6 luxussteuerpflichtig sein würden, bei der Herstellerfirma durch Verlegung einer Verwendungsbescheinigung luxussteuerfrei beziehen; RFM. v. 18. Okt. 1920 III U 7886.

3. Das Rote Kreuz und der Vaterländische Frauenverein kann die Rote Kreuz-Broschen für Schwestern, Hilfsschwestern und Helferinnen, die nach § 15 I Nr. 2 und 6 und § 15 II Nr. 1 luxussteuerpflichtig sein würden, bei der Herstellerfirma luxussteuerfrei beziehen; RFM. v. 13. April 1920 III U 2051.

4. Die in Preußen und Bayern Angehörigen gefallener Krieger von den Kriegsministerien gewidmeten Gedenkblätter, die nach § 15 II Nr. 2 luxussteuerpflichtig sein würden, können von der Herstellerfirma luxussteuerfrei bezogen werden; RFM. v. 9. Juli und 9. August 1920 III U 5292, 6207. Das gleiche gilt von der eisernen Denkmünze zum Zwecke der Förderung der staatlichen Kriegsgräberfürsorge, RFM. v. 1. April 1920 III U 1772.

III. Erhöhte Umsatzsteuer auf die Lieferung bestimmter Luxusgegenstände im Kleinhandel.

[Überschrift des III. Abschnitts des Gesetzes.]

Anmerkungen.

1. Der III. Abschnitt umfaßt die §§ 21—24. Im Entw. 1919 (S. 10f.) war er wegen des in der NV. gestrichenen Abschnitts über die allgemeine Kleinhandelssteuer (vgl. Anm. 1 zur Überschrift des II. Abschnitts S. 419) IV. Abschnitt. Die Einfügung des Wortes „bestimmter" Luxusgegenstände (im Entw. 1919 stand lediglich „von" Luxusgegenständen) erfolgte im Ausschuß (Ber S. 68).

2. Der III. Abschnitt geht unmittelbar zurück auf den II. Abschnitt des alten UStG. 1918 (§§ 8—11; vgl. 1. Aufl. S. 120f.). Schon für die erhöhte Umsatzsteuer, die dieser II. Abschnitt enthielt, hatte sich in der Praxis die Bezeichnung Luxussteuer eingebürgert. Wie bereits in Anm. 2 a. a. O. S. 419 ausgeführt wurde, brauchen die AusfBest. und die Erlaßpraxis jetzt den Ausdruck für die beiden erhöhten Umsatzsteuern auf Luxusgegenstände, als Unterbezeichnung dient für diejenige des § 15 die Bezeichnung „Herstellersteuer" und für diejenige des § 21 „Kleinhandelsteuer". Die Rollen, Listen usw. für diese sind in den AusfBest. (§§ 132, 134, Muster) mit L^k kenntlich gemacht.

§ 21.

(1) Die Steuer erhöht sich auf fünfzehn vom Hundert bei der Lieferung der folgenden Gegenstände im Kleinhandel:

1. Edelmetalle sowie Gegenstände des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, wenn es sich nicht um eine bloße Belegung oder einen Überzug unedler Stoffe mit Edelmetallteilen handelt; Edelsteine, einschließlich der synthetischen, und Perlen sowie Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelsteinen und Perlen. Als unedler

Stoff gilt auch eine Legierung mit nicht mehr als $^{500}/_{1000}$ Silber. Vorrichtungen, die zum Ausgleich körperlicher Gebrechen dienen, unterliegen der erhöhten Steuer nicht;

2. Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik; Radierungen, Holzschnitte und Kupferstiche gelten als Originalwerke.

   Von der erhöhten Steuer frei bleiben Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender Künstler, wenn sie unmittelbar vom Künstler vertrieben werden. Bedient sich der Künstler der Vermittlung dritter Personen, so gelten diese als erhöht steuerpflichtige Lieferer mit dem gesamten vom Abnehmer entrichteten Entgelt, auch wenn sie im Namen des Künstlers aufgetreten sind.

   Die vorstehende Vorschrift findet auf Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler entsprechende Anwendung, wenn sie nach dem Tode des Künstlers unmittelbar von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäftes über das Werk ab gerechnet.

3. Antiquitäten, einschließlich alter Drucke, und Gegenstände, wie sie aus Liebhaberei von Sammlern erworben werden, wenn diese Gegenstände nicht vorwiegend zu wissenschaftlichen Zwecken gesammelt zu werden pflegen;

4. Gebinde oder sonstige Herrichtungen aus Blumen und Pflanzen, wenn das Entgelt für die einzelne Lieferung, einschließlich der als Behälter oder zur Zusammenfassung oder Ausschmückung verwendeten Gegenstände, dreißig Mark überschreitet;

5. Reit- und Kutschpferde;

6. lebendes Wild.

(2) § 16 findet entsprechende Anwendung.

Entw. 1918 § 7. — Begr. 1918 S. 23—25, 36/37. — Ber. 1918 S. 30—35, 60—63, 70—73. — StenB. 1918 S. 6056/7. — Altes UStG. 1918 § 8 (abgedruckt oben S. 131). — Entw. 1919 § 27. — Begr. 1919 S. 35 D (abgedruckt oben S. 99) und S. 62. — Ber. 1919 S. 24ff., S. 42f., S. 59. — Zu § 21 Abs. 1 Nr. 2: Antrag Pfeiffer u. Gen., Drucks. 1920 Nr. 232; StenB. 1920 S. 428. — Ges. v. 18. Aug. 1920 (RGBl. S. 1607).

Inhalt.

I. § 21 Abs. 1 Nr. 2 hat durch die **Novelle vom 18. August 1920** (RGBl. S. 1607) die jetzige Fassung erhalten.

1. Die Vorschrift lautete ursprünglich:

2. Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik; Radierungen, Holzschnitte und Kupferstiche gelten als Originalwerke.

Künstlersteinzeichnungen bleiben von der erhöhten Steuer frei, sofern es nicht Vorzugsdrucke auf besserem Papier sind;

2. Die Novelle v. 18. Aug. 1920 (Vorgeschichte vgl. unten zu IX S. 493) lautet:

Art. 1. § 21 Abs. 1 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes erhält folgende Fassung:

2. Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik; Radierungen, Holzschnitte und Kupferstiche gelten als Originalwerke.

Von der erhöhten Steuer bleiben frei: Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender Künstler, wenn sie unmittelbar vom Künstler vertrieben werden. Bedient sich der Künstler der Vermittelung dritter Personen, so gelten diese als erhöht steuerpflichtige Lieferer mit dem gesamten, vom Abnehmer entrichteten Entgelt, auch wenn sie im Namen des Künstlers aufgetreten sind.

Die vorstehende Vorschrift findet auf Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler entsprechende Anwendung, wenn sie nach dem Tode des Künstlers unmittelbar von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäftes über das Werk ab gerechnet.

Art. 2. Dieses Gesetz tritt, soweit es Steuerbefreiungen vorsieht, mit dem 1. Januar 1920, im übrigen mit dem 1. August 1920 in Kraft.

II. 1. Wie § 15 (Herstellersteuer), so erhält auch § 21 (Kleinhandelsteuer) bezüglich der in Abs. 1 aufgezählten Luxusgegenstände eine wesentliche Ergänzung durch die **AusfBest.**, und zwar nicht nur durch den auf § 21 unmittelbar bezüglichen **§ 79,** sondern auch wegen der Gegenstände zu § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2 durch **§§ 34** und **48.** Wie bei § 15 (s. dort I S. 420) empfiehlt es sich auch hier, die Erläuterung der Luxussteuerliste in die AusfBest. zu verlegen, schon weil die Erläuterung zum Teil nur unter ständigem Hinweis auf die herstellerluxussteuerpflichtigen Gegenstände durchführbar ist. Die Besonderheiten des **§ 21 Abs. 1 Nr. 2** in bezug auf das Steuersubjekt sind jedoch unten zu IX bereits hier erläutert.

2. Die rechtliche Bedeutung der AusfBest. ist die gleiche, wie sie bei § 16 (S. 435 ff.) für die Herstellersteuer dargelegt wurde: **§ 21 Abs. 2** enthält durch Be-

zugnahme auf § 16 für die Kleinhandelsteuer die gleiche Delegation an den RR. zur authentischen Auslegung und zur Abänderung der Luxussteuerliste in den Grenzen des § 16. Auch die §§ 32 und 33 AusfBest. (abgedruckt zu § 16 I S. 435) über die zeitliche Geltung der AusfBest. gelten für den auf § 21 bezüglichen Teil der AusfBest. (vgl. zu § 16 V S. 442). Was die Handhabung der Delegation des § 21 Abs. 2 in den AusfBest. anbelangt, so sei bemerkt:

a) Lediglich authentische Auslegungen finden sich zahlreich. Zum Teil sind sie mehr umschreibend, wie die „Abhandlung" über den schwer faßbaren Begriff der Antiquität in § 79 III Nr. 3 AusfBest., zum Teil sind sie bestimmt, wie der Ausschluß der Pferde, die noch Fohlenzähne haben, vom Begriff des Reit- und Kutschpferdes (§ 79 III Nr. 5) oder die Abgrenzung des Originalwerkes bei der Graphik (§ 48 III 1).

b) Befreiungen mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Verwendung finden sich z. B. bei Gold- und Silberwaren (Edelmetalle für Zahnärzte § 34 A II 1a), bei Edelsteinen (technische Diamanten, Rubine für Uhren § 34 A II 2 a), für Pferde schwerer Rassen (§ 79 III 5).

c) Von der Befugnis der Erweiterung ist nur in einem Falle Gebrauch gemacht. Dabei handelt es sich nicht um die Begründung der Luxussteuerpflicht für einen bisher luxussteuerfreien Gegenstand, sondern um eine Verschiebung zwischen der Hersteller- und der Kleinhandelsteuer, also um eine steuertechnische Korrektur: wie zu § 16 IV 2 (S. 440) bereits dargelegt wurde, sind die Halbedelsteine wegen ihrer vielfachen Verwendung mit echtem Edelmetall (z. B. Siegelringe, Ketten aus Halbedelsteinen mit echten Schlössern, Broschen aus Halbedelsteinen mit echten Fassungen) von der Herstellerluxussteuer befreit worden, auf Grund des § 21 Abs. 2 ist dann, weil eine völlige Befreiung dem Grundsatze der gleichmäßigen Belastung widersprochen hätte, ihre Unterstellung unter die Kleinhandelluxussteuer erfolgt.

III. Über die **Entstehungsgeschichte** der Kleinhandelsteuer, aus der die gesamte Luxusumsatzsteuer entstanden ist, vgl. 1. Kap. B II d (S. 13), III (S. 14ff.); über die ausländischen Luxussteuern, die sich an den Umsatz im Kleinhandel anschließen, vgl. 1. Kap. A IV 3 (S. 8) und C (S. 26f.).

IV. Die **Bedeutung der Kleinhandelsteuer** ist mit der Verlegung der Luxussteuer für die meisten Gegenstände zum Hersteller wesentlich geringer geworden. Sie hat einen selbständigen finanzwissenschaftlichen Zweck überhaupt nicht mehr, sondern erhält ihre Begründung nur noch als Ergänzung der grundsätzlich beim Hersteller erhobenen Luxussteuer für die Fälle, in denen die Erhebung beim Hersteller nicht möglich ist oder doch wesentliche Gründe gegen die Besteuerung beim Hersteller sprechen (vgl. Begr. 1919 S. 35 D, abgedruckt oben S. 99 und S. 62, sowie die Erklärung des Regierungsvertreters Ber. 1919 S. 42f.). Die Auswahl der Luxusgegenstände ist also lediglich nach steuertechnischen Gesichtspunkten erfolgt. Dabei kamen folgende Erwägungen in Betracht.

1. Für eine Reihe von hochwertigen Gegenständen fehlt ein Hersteller überhaupt; es muß also ein anderer Steuerpflichtiger gesucht werden. So für Originalwerke nicht mehr lebender Meister (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) und für Antiquitäten und (meist auch) Sammelgegenstände (§ 21 Abs. 1 Nr. 3).

2. Für eine Reihe anderer hochwertiger Gegenstände ließen sich wohl bestimmte Personen zwar nicht als Hersteller, wohl aber als „Gewinner" (vgl. zu § 15 II 2 S. 421) bezeichnen, so bei Pferden, bei Blumen und bei Wild (§ 21 Abs. 1 Nr. 4—6) der Züchter; aber es fehlt den Gegenständen bei ihrer Entstehung und meist auch noch dann, wenn sie der Züchter verkauft, der Charakter des Luxusgegenstandes. Bei Pferden ist vielfach am Fohlen noch nicht feststellbar,

für welche wirtschaftliche Verwendung sie geeignet sind, die weitere Behandlung macht sie erst zu Kutsch- und Reittieren. Blumen sind beim Gärtner meist noch nicht Luxusgegenstände, sie werden es erst durch die Zusammenstellung zu Sträußen usw. durch den Blumenbinder und -händler.

3. Für Originalwerke lebender Künstler ist der Hersteller an sich vorhanden und erfaßbar. Über seine Ungeeignetheit als Steuersubjekt vgl. aber unten zu IX S. 493.

4. Besonderes gilt für die in §21 Abs. 1 Nr. 1 aufgezählten echten Gold- und Silberschmiede- und Juwelierwaren. Es handelt sich hier um diejenigen Luxusgegenstände, die vom Standpunkt des Stoffes aus am hochwertigsten von allen sind. Wie bereits in der Vorbemerkung zu §§ 15f. B IV 2 (S. 414) ausgeführt wurde, ist es ein wesentlicher Nachteil der Herstellersteuer, daß bei der Besteuerung mit dem hohen Satz der Luxussteuer bereits beim Fabrikanten eine frühzeitige Festlegung von Kapital erfolgt. Auch echte Silber- und Goldsachen (besonders Bestecke, Geschirre, aber auch Schmucksachen) werden in großem Umfang fabrikmäßig (in Pforzheim, Schwäbisch-Gmünd usw.) hergestellt, gehen von da an Großhändler (Edelmetallgrossisten), die ihrerseits die Kleinhändler (Juweliere, Uhrmacher, Galanteriewarenhändler, Bazare, Warenhäuser) versorgen. Bei dem großen Wert der Gegenstände ist eine Festlegung eines höheren Kapitals, als es bei der Besteuerung nur mit 1,5 v. H. erforderlich wäre (die Verteuerung würde 16,124 v. H. betragen), besonders bedenklich. Dazu kommt, daß gerade bei den Edelmetallwaren, besonders bei den teuersten, die Zeit von der Lieferung durch den Hersteller bis zum Verkauf im Laden recht lang sein kann, so daß erhebliche Zinsen auflaufen, daß vielfach Waren, die sich als unverkäuflich erweisen, wieder eingeschmolzen werden und vor allem, daß der Preis auch der Fertigware mit dem Kurs des Edelmetalls, der gerade jetzt sehr starken Schwankungen ausgesetzt ist, sich ändert. Hinzukommt noch, daß zwar nicht wenige echte Edelmetallware fabrikmäßig hergestellt werden, daneben aber die Herstellung und vor allem die Veränderung beim Kleinhändler (Gold- und Silberschmied, Juwelier) eine sehr große Rolle spielen, so daß die Feststellung, wer für den einzelnen Gegenstand als Hersteller anzusehen ist, sehr schwierig sein würde und vielfach Vergütungen nach § 19 (S. 467 ff.) nötig werden würden. Aus diesen Gründen ist für die echten Gold- und Silberschmiede- und Juwelierwaren von der Verlegung der Luxussteuer zum Hersteller abgesehen worden. Für die Kleinhandelsteuer sprach hier auch, daß es sich meist (freilich nicht durchweg) um Spezialgeschäfte handelt, bei denen, wie erwähnt, Kleinhändler und Hersteller vielfach sich decken. Soweit die Kleinhändler neben der echten Ware noch unechte Ware (Bijouterien, vor allem Doublé, § 15 I Nr. 2 und 3) führen, sind diese Gegenstände selbstverständlich herstellersteuerpflichtig; das gleiche gilt, soweit sie Uhren oder, wie es auf dem Lande vielfach der Fall ist, sonstige Waren (Nippsachen, photographische Apparate) führen, die unter § 15 fallen.

V. Wegen der **Konkurrenz zwischen Hersteller- und Kleinhandelsteuer** s. Vorbemerkung zu §§ 15f C IV (S. 417). Vgl. dort (V) auch wegen des **Steuersatzes** und (VI) der **Anwendung der Vorschriften des Abschnittes I** (der §§ 1—13).

VI. Das Steuersubjekt. Steuersubjekt ist der im Kleinhandel liefernde Unternehmer.

1. Für den Begriff des Unternehmers gilt das gleiche, wie zu § 1 Nr. 1 (vgl. dort B S. 138ff.). Bei der Veräußerung der in § 21 Abs. 1 Nr. 5 und 6 genannten Pferde und Tiere ist zu beachten, daß zur gewerblichen Tätigkeit i. S. des UStG. auch die Land- und Forstwirtschaft (vgl. oben S. 168f.)

gehört. Da die Absicht der Gewinnerzielung für den Unternehmerbegriff nicht erforderlich ist (s. oben S. 159), sind z. B. auch Landwirtschaftskammern, die Pferde (z. B. aus Heeresbeständen) veräußern, luxussteuerpflichtig; das gleiche gilt von Museen, Künstler- und Ausstellungsverbänden, die Kunstwerke verkaufen oder von Wohltätigkeitsveranstaltungen, auf denen Blumen veräußert werden. Im Gegensatz zur Herstellersteuer (vgl. oben zu § 15 II 1 S. 421) ist für die Kleinhandelsteuer von Bedeutung, daß auch Angehörige freier Berufe unter den Unternehmerbegriff fallen (vgl. oben S. 174 f.): § 21 enthält keine Einschränkung, spricht lediglich von Lieferungen, nicht von solchen innerhalb „gewerblicher" Tätigkeit. Danach wäre auch der Künstler, der Gegenstände des § 21 — in Betracht kommen die eigenen Originalwerke des § 21 Nr. 2 — liefert, luxussteuerpflichtig, wenn nicht § 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 eine besondere Befreiung enthielte (vgl. Näheres darüber zu IX S. 493 f.).

2. Nicht jeder Unternehmer, der die in § 21 aufgeführten Gegenstände liefert, ist luxussteuerpflichtig, vielmehr (grundsätzlich) nur derjenige, der im Kleinhandel liefert. Außerdem allerdings auch derjenige Unternehmer, der zwar nicht im Kleinhandel, sondern an Weiterveräußerer liefert, sei es als Hersteller oder Fabrikant, aber nicht die formalen Voraussetzungen des § 22 erfüllt. Näheres über den Begriff des Kleinhandels vgl. zu § 22 (S. 501).

VII. Das Steuerobjekt.

1. Steuerobjekt ist, wie bei der Herstellersteuer, die Lieferung. Der Begriff der Lieferung ist der in § 5 (S. 310) gewonnene, schließt also die Werklieferung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 zu VI 5 S. 320) mit ein: wer an einer goldenen Brosche eine Reparatur vornimmt, bei der er wesentliche Stoffe hinzubringt, z. B. eine neue Nadel anlötet, einen neuen Stein einsetzt, ist luxussteuerpflichtig, und zwar auch, wenn der hinzugebrachte Stoff an sich nicht geeignet ist, die Luxussteuerpflicht nach § 21 zu begründen, die Nadel z. B. nicht aus Gold, sondern aus Stahl besteht. Näheres vgl. zu § 5 VI 5 f. S. 323/4.

2. Jede Lieferung im Kleinhandel ist luxussteuerpflichtig, gleichgültig, ob eine Übertragung des unmittelbaren Besitzes stattfindet, oder der Ladenbesitzer die vom Kunden gewünschte Ware (z. B. ein silbernes Besteck) unmittelbar vom Fabrikanten diesem zusenden läßt: das Vorrecht des reinen Handels findet nach § 7 Abs. 2 auf luxussteuerpflichtige Lieferungen keine Anwendung (vgl. oben zu § 7 VII S. 348).

3. a) Die bloße Leistung, die nicht in einer Lieferung besteht, unterliegt, auch wenn sie sich auf einen Luxusgegenstand bezieht, nur der allgemeinen Umsatzsteuer ($1^1/_2$ v. H.): das gilt von dem Agenten, der z. B. Edelmetallverkäufe vermittelt (während der Kommissionär nach § 5 als Lieferer gilt, vgl. zu § 5 VI 6 S. 324), vom Juwelier, der eine Reparatur vornimmt, bei der er nur Zutaten oder Nebensachen — z. B. Lötmasse, Schrauben für Scharniere und Ähnliches — verwendet, von dem Tafeldekorateur, der nicht selbst Blumen liefert, sondern nur mit den von einem anderen gelieferten Blumen die Tafel schmückt.

b) Eine Ausnahme von der Beschränkung auf Lieferungen macht § 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 (in der Fassung der Novelle v. 18. Aug. 1920 RGBl. S. 1607) für denjenigen, der Originalwerke nicht zwar liefert, aber ihre Lieferung vermittelt, also z. B. für den im Auftrag und Namen des Künstlers handelnden Kunsthändler, vgl. dazu unten zu IX 2 b S. 496.

VIII. Die Kleinhandelluxussteuerliste.

1. Im Gegensatz zur Herstellersteuer des § 15 (vgl. dort zu IV S. 422) besteht für die Kleinhandelsteuer keine allgemeine Voraussetzung: es ist nicht, wie dort, erforderlich, daß die in der Liste aufgeführten Gegenstände

hauswirtschaftliche sind, vielmehr ist über die Luxussteuerpflicht lediglich nach dem Wortlaut der einzelnen Nummern zu entscheiden. Sind Gegenstände, die z. B. aus Edelmetall bestehen, offenbar keine hauswirtschaftlichen, dienen sie vielmehr ausschließlich dem gewerblichen Gebrauche, so fallen sie doch unter die Luxussteuer des § 21, sofern nicht dort oder in den AusfBest. ausdrücklich Befreiungen vorgesehen sind (vgl. die bereits bei II 2 b S. 490 gegebenen Beispiele).

2. Über die Auswahl der Gegenstände gilt im übrigen Entsprechendes, wie zu § 15 V (S. 429) ausgeführt wurde. Nur ist der Grundsatz, daß es sich um gebrauchsfertige Fertigerzeugnisse in erster Linie handeln müsse (S. 432 zu f), bei § 21 ohne Bedeutung. Besonders bei § 21 Abs. 1 Nr. 1 beschränkt sich die Luxussteuerpflicht nicht nur auf Fertigerzeugnisse: auch die Rohstoffe und Halberzeugnisse erster Ordnung (Edelmetalle, Edelmetallegierungen, Edelsteine, Halbedelsteine, Perlen) sowie die Halberzeugnisse zweiter Ordnung (Schattons, Gallerien, Ketten usw., vgl. AusfBest. § 34 B II 1) sind luxussteuerpflichtig, wenn ihr Umsatz nicht in der in § 22 vorgeschriebenen Form außerhalb des Kleinhandels erfolgt. Dasselbe gilt von einem halbfertigen Bild, dem Modell einer Plastik.

3. Nicht nötig ist, daß die Gegenstände, auch abgesehen von den Fällen des § 21 Abs. 1 Nr. 2 und 3, neu, ungebraucht sind. Auch wer im Kleinhandel gebrauchte Edelmetallwaren veräußert, z. B. verfallene Pfänder verkauft, ist luxussteuerpflichtig (vgl. RFH. 2. S. v. 26. Nov. 1919 RStBl. 1920 S. 62). Anders ist es nur, wenn eine besondere Befreiung, wie für sog. Bruchgold (§ 2 Nr. 3 S. 250), besteht.

4. Allgemeine Auslegungsregeln.

a) Wegen der Worte „aus" und „in Verbindung mit" vgl. oben zu § 6 IV 4 (S. 336).

b) Wegen des Mindestentgeltes, das bei § 21 Abs. 1 Nr. 4 und AusfBest. § 48 II Nr. 11 a in Betracht kommt, vgl. zu § 8 IV (S. 369).

c) Möglich ist die Konkurrenz mehrerer Vorschriften (Nummern) des § 21 untereinander: eine Antiquität (Nr. 3) kann aus Gold (Nr. 1) sein, ebenso kann ein Originalwerk (Nr. 2) z. B. einen mit Halbedelsteinen besetzten Rahmen (Nr. 1) haben. Da sich dann aus mehreren Vorschriften eine Luxussteuerpflicht ergibt, ist die Konkurrenz bedeutungslos. Wegen der Konkurrenz mit Vorschriften des § 15 vgl. Vorbemerkung zu §§ 15 ff. C IV (S. 417).

5. Die besondere Erläuterung der Nr. 1—6 des § 21 erfolgt bei den §§ 34, 48 und 79 der AusfBest. (s. oben zu II 1 S. 489).

IX. Die Sonderreglung für Originalwerke (§ 21 Abs. 1 Nr. 2).

1. Die Entstehungsgeschichte. Die Einbeziehung der Originalwerke in die Luxussteuer hat schon beim ersten Auftauchen des Planes einer Luxusumsatzsteuer (Mai 1917, vgl. 1. Kap. B II d S. 13) lebhafte Beunruhigung in der Künstlerschaft hervorgerufen. Es wurde einmal auf die kulturellen Bedenken hingewiesen, ein Kunstwerk als Luxus zu behandeln, wie etwa eine Brosche oder einen photographischen Apparat, während es sich doch um die Befriedigung eines elementaren menschlichen Bedürfnisses handele; weiter wurde besonders bekämpft, daß der Künstler selbst steuerpflichtig sein solle, obgleich er nicht des Erwerbes wegen, sondern aus innerem Drange tätig sei, auch gerade der bildende Künstler, nur weil sein Werk sich in einer Sache verkörpere, gegenüber dem Dichter oder dem Musiker benachteiligt werde. Dem Wunsch der Künstlerschaft — und selbstverständlich auch des Kunsthandels — auf völlige Befreiung der Kunstwerke stattzugeben, bestand keine Neigung, da gerade die Kriegszeit — und ebenso die Nachkriegszeit — zeigte, daß die Kunst „die Magd

des Luxus" ist und das Kunstwerk, sobald es die Werkstatt des Künstlers verlassen hat, eine Handelsware wird, nach der keineswegs nur das Bedürfnis nach Kunstgenuß, sondern vielleicht in noch höherem Maße der Wunsch, zu prunken, die Nachfrage hervorrufen. Dem zweiten Wunsch nach Befreiung der Künstler selbst trug bereits die sog. Sicherungsverordnung v. 2. Mai 1918 (RGBl. S. 379, 1. Aufl. S. 317) Rechnung, indem in § 1 Nr. 2 Abs. 2 folgende Befreiung aufgenommen wurde:

> *Die Verpflichtung zur Rücklage* [für die in Beratung befindliche Luxussteuer] *tritt nicht ein bei der Lieferung von Originalwerken der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender oder innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler, die unmittelbar von dem Künstler oder nach seinem Tode von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern oder durch Verkaufs- oder Ausstellungsverbände von Künstlern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäftes über das Werk ab gerechnet.*

Danach beschränkte sich also die Luxussteuerpflicht bei Originalwerken im wesentlichen auf den Kunsthandel. Das Wort „unmittelbar" vom Künstler wurde dahin ausgelegt, daß der Künstler nur mit dem Atelierkauf frei sei, dagegen nicht, sobald er sich des Kunsthandels bediene, auch wenn der Kunsthändler im Namen des Künstlers verkaufe (s. 1. Aufl. S. 320 V 1 c). Der Entw. 1918 § 7 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 enthält die gleiche Vorschrift. Im Reichstag (Ber. 1918 S. 71) wurde das Wort unmittelbar gestrichen, damit also herbeigeführt, daß der Künstler (und seine Erben) auch dann frei blieben, wenn sie sich eines Dritten, z. B. eines Kunsthändlers, bedienten, der nach außen im Namen des Künstlers die Kaufverträge abschloß: die Steuerpflicht des Dritten (des Kunsthändlers) trat nur ein, wenn er als Eigenhändler oder als Kommissionär verkaufte (vgl. RSchA. v. 22 Juli 1918, Amtl. Mitt. S. 131, v. 21. März 1919, Amtl. Mitt. S. 304). Die Erstreckung des Vorrechts auf Künstlervereinigungen und Ausstellungsverbände wurde beibehalten aber durch den Zusatz eingeschränkt daß die Befreiung nicht für Vereinigungen von Künstlern, welche den gewerbsmäßigen Verkauf sowohl eigener als auch fremder Werke bezwecken (Ber. 1918 S. 71, vgl. den Wortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 des alten UStG. 1918 oben S. 131). Die AusfBest. 1918 § 9 Abs. 6 erläuterten das dahin, daß die Bevorrechtigung der Künstlerverbände wegfalle, sobald sie neben Werken ihrer Mitglieder in gewerbsmäßiger Weise, also nicht nur gelegentlich, auch Werke von Nichtmitgliedern verkauften; RSchA. v. 29. Okt. 1918 (Amtl. Mitt. S. 132) und v. 21. März 1919 (Amtl. Mitt. S. 304) hob noch besonders hervor, daß das Vorrecht nicht auch sog. Kunstvereine, also Vereinigungen von Kunstfreunden, umfasse.

Während der Geltung des alten UStG. 1918 stellten sich recht wesentliche Mißstände heraus. Einmal benutzte der Kunsthandel das Vorrecht der Künstler in weitem Umfange zur Umgehung der eigenen Steuerpflicht, indem er bestrebt war, nach außen hin im Namen des Künstlers, also als dessen echter Stellvertreter, zu verkaufen, auch wenn das dem Innenverhältnis keineswegs voll entsprach. Weiter klagte der Kunsthandel immer wieder darüber, daß die Verkaufs- und Ausstellungsverbände der Künstler sich nicht an die Beschränkung ihres Vorrechts kehrten, sondern auch Bilder von Nichtmitgliedern ständig steuerfrei verkauften und damit dem Kunsthandel starke Konkurrenz machten. Trotz dieser Mängel beließ es der Entw. 1919 (§ 27 Abs. 1 Nr. 2) bei der bestehenden Regelung. Im Ausschuß (Ber. 1919 S. 25) strich man aber die ganze Befreiung, einmal weil man bei der allgemeinen Einbeziehung der freien Berufe in die Umsatzsteuer (vgl. zu § 1 S. 174) eine Ausnahme-

stellung der Künstler nicht billigte und weiter mit Rücksicht auf die geschilderten Mißstände. In § 21 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. zu I S. 489) fehlte also der jetzige (durch die Novelle eingefügte) Abs. 2. Danach waren auch die Künstler, ebenso wie die Kunsthändler und die Verkaufs- und Ausstellungsverbände, beim Verkauf ihrer Werke im Kleinhandel luxussteuerpflichtig: wenn dies mit dem Hinweis darauf bestritten wurde, daß Künstler niemals Kleinhändler sein könnten, so beruhte das auf einer Verkennung des Unternehmerbegriffs im Umsatzsteuerrecht (s. oben zu V S. 491). Außerdem würde aus der Anerkennung des Einwands keine Befreiung von der Luxussteuer folgen, da dann die Künstler nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 beim Verkauf ihrer Werke der Sondersteuer für Privatverkäufe von Luxusgegenständen unterliegen würden.

Die Unterstellung der Künstler unter die Luxussteuer führte zu starken Protestkundgebungen der Künstlerschaft. Abgesehen von den bereits erwähnten allgemeinen Gesichtspunkten wurde auch hervorgehoben, daß die Künstler ihrer Geschäftsgebarung nach völlig ungeeignet seien, richtige Bücher zu führen und Steuererklärungen abzugeben. Es kam im Reichstag zu dem Antrag Pfeiffer und Gen. (Drucks. 1920 Nr. 232), der ohne jede Aussprache in drei Lesungen in der Sitzung v. 30. Juli 1920 (StenB. S. 428) angenommen und unter dem 18. August 1920 (RGBl. S. 1607) Gesetz wurde: aus ihm ergibt sich die jetzige Fassung des § 21 Abs. 1 Nr. 2 (s. Text S. 489). Nach seinem Art. 2 trat die Neufassung, soweit sie eine Befreiung enthielt, also was die Steuerfreiheit der Künstler anbelangt, rückwirkend mit dem 1. Jan. 1920, im übrigen mit dem 1. August 1920 in Kraft.

Bevor der nunmehrige Rechtszustand dargestellt wird, sei erwähnt, daß auch die jetzige Regelung die Beteiligten nicht zufriedenstellt. Der Kunsthandel bekämpft die Befreiung der Künstler, weil diese zum Verkauf unmittelbar an das Publikum unter Umgehung des Kunsthandels veranlaßt würden, was vor allem auch in der Form möglich sei, daß der Kunstfreund, der beim Kunsthändler ein ihm zusagendes Werk finde, sich unmittelbar mit dem Künstler in Verbindung setze, wo er es um die Luxussteuer billiger erhalte. Daß die Verkaufs- und Ausstellungsverbände der Künstler nicht wieder befreit seien, nütze nichts, weil gerade bei ihnen die angedeutete Umgehung ständig vorkomme. Im übrigen sei es bisher gerade die Mission des modernen Kunsthandels gewesen, junge Künstler bekannt zu machen, das aber werde nunmehr erschwert. Auch von seiten der Künstler wird auf diese Bedenken hingewiesen. Die Frage wird danach sobald nicht zur Ruhe kommen (vgl. z. B. H. Goltz in „Der Ararat" Oktober 1920 Nr. 9—10 S. 123).

2. Der jetzige Rechtszustand. Literatur: Popitz, DStZ. Bd. 9 (1920) S. 140.

a) Die Lieferung durch den **Künstler** ist frei.

α) Das Vorrecht beschränkt sich auf deutsche Künstler. Deutsch ist, wer die deutsche Reichsangehörigkeit — und zwar ist die Zeit der Lieferung maßgebend — besitzt, gleichgültig, ob er in Deutschland oder im Ausland wohnt. Eine analoge Anwendung auf Künstler anderer Staaten deutschen Sprachstammes (Österreicher, Schweizer) ist nicht angängig. Die Bevorrechtigung nur der deutschen Künstler widerspricht auch nicht den Handelsverträgen, da diese den Ausländern nur die Berechtigung zu gewerblicher Betätigung unter denselben Bedingungen, wie sie für Inländer gelten, zusprechen: die künstlerische Betätigung ist aber kein Gewerbe, auch nicht i. S. des UStG. (s. oben S. 174). — Künstler ausländischer Staatsangehörigkeit sind also stets, auch bei Atelierverkäufen, luxussteuerpflichtig. Eine Ausdehnung des Privilegs auf Künstler, die im deutschen Reich wohnen, entsprechend § 5 Abs. 3 des KrStG.

v. 21. Juni 1916 (vgl. Stier-Somlo, VZuwStG., 1920, S. 206), enthält § 21 Abs. 1 Nr. 2 nicht.

β) Der Lieferer muß ein Künstler sein, der das Originalwerk selbst hergestellt hat (vgl. zu § 48 III AusfBest.). Die Verwendung des Wortes Künstler darf nicht dazu verleiten, die Befreiung von einer ästhetischen Qualität abhängig zu machen. Im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 2 ist, wie zu § 48 III Ausf.-Best. noch näher dargelegt wird, ein Originalwerk jedes Werk, das auf dem Gebiete der Plastik, Malerei und Graphik auf Grund einer schöpferischen Tätigkeit einer Person entsteht, ohne daß es auf die geistige Qualifikation des Herstellers ankommen kann. Es liegt kein Anlaß vor, unter Künstler etwas anderes als den Verfertiger eines Originalwerkes i. S. des § 48 III AusfBest. zu verstehen.

γ) Die Lieferung muß unmittelbar vom Künstler erfolgen, es muß sich also um einen sog. Atelierverkauf handeln. Eine solche Lieferung unterliegt, als in Ausübung eines freien Berufes getätigt, nur der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H., gleichgültig, ob der Käufer ein Wiederveräußerer oder ein unmittelbarer Gebraucher (eine Privatperson) ist. Der Künstler ist seinerseits auch dann luxussteuerfrei, wenn er sein Werk einem Kunsthändler in Kommission gibt oder einen Dritten mit dem Verkauf beauftragt (in diesen Fällen tritt jedoch die Luxussteuerpflicht bei dem Dritten nach Maßgabe des unten zu b Ausgeführten ein).

δ) Bleibt die Befreiung auch bestehen, wenn der Künstler den Verkauf seiner Werke in einem Umfange betreibt, daß von kaufmännischem Vertrieb gesprochen werden kann? (Er inseriert z. B. in Tageszeitungen, verschickt Prospekte, unterhält in seinem Atelier eine Verkaufsstelle usw.) Solche Fälle kommen z. B. bei Graphikern vor, die ihre Kunstblätter (Radierungen usw.) in größeren Auflagen im Werklohn bei einem Kunstverlage anfertigen lassen und die Blätter dann selbst vertreiben, zuweilen auch selbst den Kunstdruck in eigener Werkstatt vornehmen. Auch bei Plastikern kommt es vor, daß sie nach ihren Modellen Kleinbronzen in großer Zahl in einer Bildgießerei anfertigen lassen und sie selbst an das Publikum vertreiben. Meines Erachtens ist es nicht angängig, für solche Fälle die Befreiung zu versagen, da § 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 allgemein für Künstler die Lieferungen der Originalwerke befreit, gleichgültig, ob die Lieferungen sich in den bei Künstlern allgemein üblichen Grenzen halten oder darüber hinausgehen.

ε) Die Befreiung beschränkt sich auf die Lieferung der eigenen Originalwerke. Der Künstler ist also selbst luxussteuerpflichtig, wenn er die Werke anderer Künstler, die er besitzt, verkauft oder wenn er Vervielfältigungen seiner Werke, die nicht zu den Originalwerken gehören (über den Begriff vgl. Näheres zu § 48 III AusfBest.) vertreibt: tut er das nachhaltig, ist er also nebenbei (was nicht ganz selten vorkommt) Kunsthändler, so hat er vierteljährlich nach § 33 Abs. 2 und § 35 eine Steuererklärung abzugeben; handelt es sich nur um einen gelegentlichen Verkauf, so ist er nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 als Privatverkäufer luxussteuerpflichtig.

b) Die Luxussteuerpflicht tritt ein, sobald Künstler und Privatabnehmer nicht unmittelbar das Kaufgeschäft abschließen: der **Zwischenhändler** wie der **Vermittler** sind luxussteuerpflichtig.

α) Luxussteuerpflichtig ist der Kunsthändler, der das Bild vom Künstler gekauft hat und es als Eigenhändler (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) weiterverkauft. Ebenso der Kunsthändler, der das Bild in Kondition nimmt, d. h. es zum Verkauf im eigenen Namen stellt, aber mit dem Recht, es bei Unverkäuflichkeit dem Künstler zurückzugeben (vgl. oben S. 329 d). Ebenso

auch der Kunsthändler, der das Werk als Verkaufskommissionär des Künstlers verkauft (s. oben zu § 5 VI.6 S. 324). Was vom Kunsthändler gesagt ist, gilt auch vom Kunstverleger (einschließlich der Gießereien, die Bronzen nach Modellen der Künstler herstellen und vertreiben), vom Buchhändler und sonstigen Ladenbesitzern, die vom Künstler Bilder zum Verkauf übernehmen. Es gilt auch für Privatpersonen, nur daß sich deren Steuerpflicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 richtet. Die Luxussteuerpflicht aller dieser Lieferer fällt weg, wenn sie nicht im Kleinhandel, sondern an Wiederveräußerer verkaufen und dabei die Formen des § 22 einhalten; vgl. zu § 22.

β) Luxussteuerpflichtig ist aber nicht bloß der Lieferer, der zwischen Künstler und Publikum tritt, sondern auch der bloße Vermittler, also der Agent, der Makler, der im Namen des Künstlers handelnde sonstige Beauftragte. Mit dieser Vorschrift (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 Satz 2) führt die Novelle einen neuen Steuergegenstand in die Luxussteuer ein, indem auch die bloße Leistung, die Vermittlungsleistung luxussteuerpflichtig gemacht wird. Es wird weiter auch ein neuer Steuermaßstab in dem Umsatzsteuerrecht überhaupt eingeführt, indem nicht das für die Vermittlungsleistung vereinnahmte Entgelt (die Provision, der Rabatt) luxussteuerpflichtig ist, sondern der Steuermaßstab auf Grund der Fiktion ermittelt wird, als ob der Vermittler selbst Lieferer wäre: er „gilt" als Lieferer, ist also luxussteuerpflichtig mit dem gesamten Entgelt, das der Käufer für das Kunstwerk zahlt, also nicht bloß mit dem Teil des Entgelts, der dem Vermittler als Provision bleibt und auch nicht bloß mit dem Teil des Entgelts, den der Künstler nach Abzug der Provision für sich erhält, sondern mit dem gesamten Betrage. Soll das durchgeführt werden, so muß die Fiktion so weit erstreckt werden, daß die Luxussteuerpflicht den Vermittler trifft zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflicht des Künstlers eingetreten sein würde, wenn dieser, der ja bei der unmittelbaren Stellvertretung eigentlich Lieferer ist, nicht ausdrücklich befreit sein würde: die Luxussteuerpflicht tritt also mit der Vereinnahmung des Entgelts für die Lieferung, sei es durch den Vermittler, sei es, wenn unmittelbar an den Künstler gezahlt wird, durch diesen ein. Als Vermittler i. S. der Vorschrift wird man nicht Personen, die für die Vermittlung keine Bezahlung erhalten, anzusehen haben, also nicht Angestellte oder Familienmitglieder des Künstlers, nicht Beauftragte, die den Auftrag unentgeltlich lediglich gegen Erstattung der tatsächlich entstandenen Unkosten ausführen. Wohl aber gehören hierher auch Privatpersonen, wenn sie für die Vermittlung ein Entgelt erhalten: ihre Steuerpflicht richtet sich nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 (s. dort). Die Fiktion der Lieferung gilt selbstverständlich nur, wenn die Vermittlung unmittelbar einer Privatperson gegenüber erfolgt. Wer einem Wiederveräußerer gegenüber vermittelt und dabei die Formen des § 22 beachtet, ist luxussteuerfrei.

c) Die Ausführungen zu b gelten in vollem Umfange auch für **Verkaufs- und Ausstellungsverbände von Künstlern,** die als Zwischenlieferer (b, α) oder als Vermittler (b, β) auftreten. Die frühere Befreiung ist gestrichen, denn daß die Verbände als Unternehmer zu gelten haben, kann, da sie den Verkauf oder die Vermittlung nachhaltig betreiben, nicht zweifelhaft sein (vgl. zu § 1 B IV 2 S. 163).

d) Die Ausführungen zu a über die Befreiung und zu b über die fingierte Luxussteuerpflicht der Vermittler gilt auch für den Verkauf von Originalwerken **verstorbener Künstler** unter folgenden Voraussetzungen:

α) Der Künstler muß deutscher Reichsangehöriger gewesen sein und zwar am Tage seines Todes. Dies Erfordernis ist aus dem Zusammenhange zu schließen. Daß die zu γ genannten bevorrechtigten Verwandten die deutsche

Reichsangehörigkeit haben müßten oder in Deutschland wohnen müßten, ist nicht vorgeschrieben.

β) Vom Tage des Todes bis zum Abschluß des Umsatzgeschäftes, also des obligatorischen Vertrags, nicht der Lieferung, dürfen höchstens 5 Jahre verflossen sein. Nach § 64 AO. gilt für die Berechnung der Frist das BGB.: nach § 188 Abs. 2 BGB. endet also die Frist, wenn ein Künstler am 25. Jan. 1920 gestorben ist, mit dem Ablauf des 25. Jan. 1925, spätestens an diesem Tage muß der Verkauf stattfinden. Eine bloße, auch gebundene Offerte genügt nicht, das Umsatzgeschäft selbst, der Kauf- oder Tauschvertrag oder der Kommissionsvertrag (vgl. zu § 5 VI S. 317) muß abgeschlossen sein; dabei wird es unschädlich sein, wenn die nähere Preisbestimmung noch vorbehalten ist.

γ) Bevorrechtigt sind nicht die Erben, sondern bestimmte nahe Verwandte, ohne Rücksicht darauf, ob sie Erben sind oder nicht: Ehegatten (auch der Ehemann einer Künstlerin), Abkömmlinge (auch uneheliche einer Künstlerin — bei denjenigen des Künstlers, auch wenn sie anerkannt sind, wird es mangels einer besonderen Vorschrift, da sie nach § 1589 Abs. 2 BGB. als nicht mit dem Künstler verwandt gelten, eines besonderen Billigkeitserlasses nach § 108 Abs. 1 AO. — abgedruckt zu § 16 I S. 436 — bedürfen), Eltern (nicht die Schwiegereltern, auch nicht Stiefeltern). Verkauft eine privilegierte Person (z. B. der Ehegatte) mit einer nicht privilegierten Person (z. B. einem neben dem Ehegatten zum Erben eingesetzten Bruder) ein ihnen gemeinsam gehörendes Originalwerk, so wird — § 95 AO. ist nicht anwendbar, da ja nicht beide, sondern nur einer steuerpflichtig ist — die nicht privilegierte Person nur mit dem Teil des Entgeltes steuerpflichtig sein, der ihr nach ihrer Beteiligung zusteht. Das Vorrecht steht den Verwandten persönlich zu, kann also nicht dadurch hinfällig werden, daß sie gewerbsmäßig mit Bildern handeln.

δ) Während der bevorrechtigte Künstler mit den von ihm vereinnahmten Entgelten als „Unternehmer" (Angehöriger eines freien Berufes) der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. unterliegt, tritt bei den bevorrechtigten Verwandten, wenn sie nicht etwa Kunsthändler sind, völlige Steuerfreiheit ein.

e) Da die Befreiungen des Künstlers und seiner nahen Verwandten sich auf den Fall beziehen, daß an sich ihre subjektive Steuerpflicht gegeben ist, muß die Befreiung wegfallen, wenn der Verkauf sich im Wege der Versteigerung vollzieht, weil dann nicht die Bevorrechtigten, sondern der Versteigerer subjektiv steuerpflichtig ist: vgl. zu § 1 Nr. 3 E IV 2 (S. 212).

f) Das Inkrafttreten der Neuregelung.

α) Die Befreiung ist nach Art. 2 des Gesetzes v. 18. August 1920 (RGBl. S. 1607) mit rückwirkender Kraft v. 1. Jan. 1920 eingetreten. Wenn eine Veranlagung bis zum Erlaß des Gesetzes bereits stattgefunden hatte (etwa beim Tode eines Künstlers) und unanfechtbar geworden war, so kann durch die Aufsichtsbehörde nach § 213 AO. (die Veranlagung ist durch Gesetzesänderung falsch geworden) gelegentlich einer Nachprüfung Berichtigung angeordnet werden. Die Vorschrift über die fingierte Lieferung und Luxussteuerpflicht des Vermittlers bedeutet die Einführung einer neuen Steuerpflicht, ist also erst mit dem 1. August 1920 in Kraft getreten: für Übergangsfälle ist § 46 Abs. 2—5 entsprechend anzuwenden (s. dort).

β) Die Novelle v. 18. August 1920 läßt die zivilrechtliche Frage unberührt, wie die Rechtsverhältnisse zwischen Künstler und Abnehmer sich gestalten, wenn der Künstler mit Rücksicht auf die bisher bestehende Luxussteuerpflicht die Luxussteuer in Ansatz gebracht hat, die er nun gar nicht zu zahlen braucht. Dem Abnehmer wird ein Anspruch auf Herabsetzung des Entgelts nur dann zustehen, wenn die beiden Vertragschließenden sich darüber

einig waren, daß der Preis mit Rücksicht auf die Luxussteuerpflicht bemessen ist; es gilt Entsprechendes, wie in dem zu § 16 V 3 (S. 443) behandelten Falle.

3. Die Novelle v. 18. August 1920 hat die ursprünglich im Gesetze vorgesehene Befreiung der Künstlersteinzeichnungen mit Wirkung v. 1. August 1920 aufgehoben. Vgl. über diese in das Gebiet der Luxusgegenstände fallende Frage unten zu § 48 III AusfBest.

§ 22.

(1) Eine Lieferung im Kleinhandel im Sinne des § 21 liegt nicht vor, wenn die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, für eigene oder fremde Rechnung erworben werden.

(2) Nimmt der Steuerpflichtige bei der Lieferung der im § 21 genannten Gegenstände die Befreiung von dem erhöhten Steuersatze für sich in Anspruch, weil die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung geliefert worden seien, so muß er sich von dem Erwerber nachweisen lassen, daß sie in dem Unternehmen, für das der Erwerb stattfindet, eine solche Verwendung finden können. Der Nachweis muß nach näherer Bestimmung des Reichsrats durch Vorlegung einer behördlichen Bescheinigung, die gebühren- und stempelfrei auszustellen ist, geführt werden. Der Lieferer braucht bei der einzelnen Bestellung oder Entnahme die Vorlegung der Bescheinigung nicht zu verlangen, wenn er mit dem Abnehmer in ständigen Geschäftsbeziehungen steht und ihm Inhalt und Geltungsdauer der Bescheinigung bekannt sind.

(3) Wird gegen die vorstehenden Vorschriften verstoßen, so sind die Lieferungen ohne Rücksicht darauf, ob eine Lieferung im Kleinhandel im Sinne des § 21 vorliegt oder nicht, mit fünfzehn vom Hundert steuerpflichtig.

Entw. 1918 § 8 Abs. 1, § 16. — Begr. 1918 S. 37/8, 40/1. — Ber. 1918 S. 34, 63, 72. — Altes UStG. 1918 § 9 Abs. 1 und § 20. — Entw. 1919 § 27 Abs. 2 in Verbindung mit § 15. — Begr. 1919 S. 45 f. — Ber. 1919 S. 43.

Inhalt.

I. In Ausführung der Delegation in § 22 Abs. 2 Satz 2 bestimmt **§ 201 AusfBest.:**

§ 201. (1) Die behördliche Bescheinigung über die gewerbliche Weiterveräußerung von in § 21 des Gesetzes genannten Luxusgegenständen hat den im § 199 Abs. 2 vorgeschriebenen Inhalt; die Gegen-

stände der gewerblichen Weiterveräußerung sind nach der Benennung des § 21 des Gesetzes genau, insbesondere auch so zu bezeichnen, daß eine Verwechslung mit den im § 15 des Gesetzes genannten Gegenständen ausgeschlossen ist; ferner ist darauf hinzuweisen, daß mißbräuchliche Benutzung die Lieferungen ohne Rücksicht darauf, ob eine Lieferung im Kleinhandel im Sinne des § 21 des Gesetzes vorliegt oder nicht, mit 15 v. H. steuerpflichtig macht.

(2) Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf das laufende Kalenderjahr zu beschränken. Alle ausgestellten Bescheinigungen verlieren mit dem 31. Dezember jeden Jahres ihre Gültigkeit; dies gilt auch von den bereits vor Erlaß dieser Bestimmungen mit längerer Gültigkeitsdauer ausgestellten Bescheinigungen. Mitte November jeden Jahres haben die Umsatzsteuerämter auf die Tatsache des Ablaufs der Gültigkeit der Bescheinigungen mit Jahresende in den Zeitungen hinzuweisen und die Bereitwilligkeit zu erklären, neue Bescheinigungen für das nächste Jahr auszustellen. Sind Anträge auf Ausstellung einer Bescheinigung für das nächste Jahr bis zum 1. Dezember bei dem Umsatzsteueramt eingegangen, so hat das Umsatzsteueramt dafür Sorge zu tragen, daß die Bescheinigung mit Gültigkeit vom 1. Januar des nächsten Jahres ab vor diesem Tage dem Antragsteller zugestellt wird. Die Ausstellung der Bescheinigung hat stempel- und gebührenfrei zu erfolgen (vgl. Muster 65).

(3) Den bisherigen Inhabern von Bescheinigungen ist tunlichst bei deren Erneuerung eine Bescheinigung mit derselben Nummer zu erteilen. Die Bescheinigung ist bei Ablauf ihrer Gültigkeitsdauer oder bei Erlöschen der Firma unverzüglich zurückzugeben; verlegt der Inhaber einer Bescheinigung sein Unternehmen in den Bezirk eines anderen Umsatzsteueramts, so bleibt die Bescheinigung in Kraft. Der Inhaber hat die Verlegung innerhalb zweier Wochen unter Angabe der Nummer der Bescheinigung sowohl dem alten wie dem neuen Umsatzsteueramte mitzuteilen. Das bisher zuständige Umsatzsteueramt hat dem nunmehr zuständig gewordenen unverzüglich von der ihm durch diese Mitteilung oder auf andere Weise bekanntgewordenen Verlegung unter Angabe der Nummer der Bescheinigung Kenntnis zu geben. § 199 Abs. 5 findet entsprechende Anwendung.

(4) Ist der Erwerber nicht selbst Weiterveräußerer, sondern erwirbt er nur für einen solchen, so hat er außer der im Abs. 1 vorgeschriebenen Bescheinigung eine Erklärung seines Auftraggebers beizubringen, nach der er berechtigt ist, für den Weiterveräußerer die in der Erklärung nach Maßgabe des Abs. 1 bezeichneten Gegenstände zu erwerben. In der Erklärung ist der Auftraggeber wie der Beauftragte nach Vor- und Zunamen, Wohnort, Straße und Hausnummer, gegebenenfalls unter Bezeichnung der Firma aufzuführen. Die Erklärung ist von dem Umsatzsteueramte zu beglaubigen und in dem Beglaubigungsvermerk ist auf die nach Abs. 1 auszustellende Bescheinigung unter Angabe von Ausstellungstag und Nummer Bezug zu nehmen (vgl. Muster 66).

(5) Der Erwerber hat die Bescheinigung dem Lieferer der im § 21 des Gesetzes aufgeführten Gegenstände vor jeder Lieferung der erworbenen Gegenstände vorzulegen; dessen bedarf es nicht, wenn der Lieferer mit dem Abnehmer in ständigen Geschäftsbeziehungen steht und ihm Nummer, Inhalt und Geltungsdauer der Bescheinigung genau bekannt sind. Jedoch hat sich der Lieferer beim ersten Geschäfts-

verkehr in jedem Kalenderjahre von der Erneuerung der Bescheinigung zu überzeugen.

(6) Der Lieferer hat in dem Steuerbuche die im § 105 vorgeschriebenen Eintragungen zu machen; insbesondere hat er in der Bemerkungsspalte den Erwerber, die Nummer und das Kalenderjahr der Bescheinigung unter Angabe der ausstellenden Behörde, des Ortes und des Datums der Ausstellung einzutragen. Im Falle des Abs. 4 hat er unter Berücksichtigung der Erklärung des Auftraggebers sowohl diesen als auch den Beauftragten zu vermerken. Im übrigen hat der Lieferer diese Lieferungen mit $1^1/_2$ v. H. zu versteuern.

(7) Auf Antrag kann die Bescheinigung in mehreren Ausfertigungen erteilt werden, die in sich fortlaufend mit Buchstaben zu versehen sind (also z. B. Nr. 361 a, b, c). Vor der Erteilung weiterer Ausfertigungen ist zu prüfen, ob nicht die Gefahr eines Mißbrauchs besteht.

(8) Soweit nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes die Lieferung von Gegenständen der in § 15 des Gesetzes bezeichneten Art durch Personen, die dabei keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, luxussteuerpflichtig ist, darf eine Weiterveräußerungsbescheinigung nicht ausgestellt werden. Die liefernde Privatperson ist auch bei Lieferung an Weiterveräußerer luxussteuerpflichtig. Das gilt auch von Versteigerungen dieser Gegenstände im Auftrage von Personen, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben.

Wegen des Verfahrens vgl. unten § 204 und § 205 AusfBest.

II. Der **Begriff der Lieferung im Kleinhandel** (§ 22 Abs. 1).

1. Positive Begriffsumgrenzung. Die Luxussteuer tritt nicht bei jedem Umsatz, wie die allgemeine Umsatzsteuer ein, sondern nur auf einer Wirtschaftsstufe und zwar im Falle des § 21 beim Umsatz im Kleinhandel. Der Begriff ist nicht gleichbedeutend mit Umsatz durch einen Kleinhändler, er findet vielmehr auch im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 Anwendung, wenn der Liefernde kein Unternehmer, sondern eine Privatperson ist. Der Begriff ist also unabhängig von der Art des Subjekts des Verkäufers, bezieht sich vielmehr auf das Subjekt des Käufers. Kleinhandel ist wirtschaftlich der Verkauf in die letzte Hand, an denjenigen, der die Ware verbraucht oder gebraucht: die Ware soll in dem Augenblick erfaßt werden, in dem sie aus dem Kreislauf der Volkswirtschaft verschwindet und ihrer Bestimmung zugeführt wird. Zweifel könnte man haben, ob dabei daran gedacht ist, daß ein Produktivgut in ein Genußgut sich verwandelt, also aus der Volkswirtschaft in die Privatwirtschaft eines Haushaltungsvorstandes übergeht, oder ob auch diejenigen Fälle einzubeziehen sind, in denen der Gebrauch oder Verbrauch in einem Unternehmen erfolgt, die Ware also Produktionsmittel bleibt, wenn auch nicht zum Umsatz bestimmtes. RFH. 2. S. v. 2. Okt. 1919 (Bd. 1 S. 195, Amtl. Mitt. S. 390) hat für das alte UStG. 1918 (für den jetzt nicht mehr in Betracht kommenden Fall des Erwerbes von photographischen Platten durch einen Berufsphotographen) mit Recht aus dem für einige solche Fälle vorgesehenen Erstattungsverfahren (jetzt Vergütungsverfahren, § 24) geschlossen, daß Kleinhandel auch dann vorliegt, wenn Gegenstände zum gewerblichen Gebrauch oder Verbrauch — außer zur Weiterveräußerung — erworben werden. Wer einen Diamant zu wissenschaftlichen Experimenten erwirbt, erwirbt also im Kleinhandel, ebenso erwirbt die Bildgießerei, die vom Künstler ein Wachsmodell kauft, das bei dem Guß verlorengeht, im Kleinhandel (freilich nach § 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 stets luxussteuerfrei).

2. § 22 Abs. 1 sagt negativ, daß Kleinhandel nicht gegeben ist **beim Erwerb von Gegenständen zur gewerblichen Weiterveräußerung,** sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Be- oder Verarbeitung.

a) Auf die Person des Veräußerers und die Art des Betriebes kommt es nicht an. Es braucht kein Ladenbesitzer zu sein. Auch Fabrikanten oder Großhändler können im Kleinhandel liefern.

b) Entscheidend ist, zu welchem Zwecke der Gegenstand erworben wird, und zwar macht jeder Erwerbszweck den Erwerb zu einem solchen im Kleinhandel, dem nicht die Absicht zur Weiterveräußerung zu Grunde liegt.

α) Die Weiterveräußerung muß gewerblich betrieben werden. Der Privatmann, der sich etwa zur Einrichtung einer von vornherein auf kurze Zeit bestimmten Haushaltung Tafelsilber kauft, in der Absicht, es bei Aufgabe der Haushaltung wieder zu verkaufen, erwirbt, auch bei Nachweisbarkeit dieser Absicht, im Kleinhandel, ebenso der Sammler, der seine Sammlungen von Zeit zu Zeit abzustoßen pflegt. Gewerblicher Weiterveräußerer ist jeder, der nachhaltig Waren der Art, wie er sie wirbt, veräußert, also auch der Schleichhändler oder Schieber (s. oben S. 163f., 167): nimmt er freilich das Vorrecht der Weiterveräußerer für sich in Anspruch, so muß er sein Gewerbe anmelden, weil er sonst keine Weiterveräußerungsbescheinigung erhält, er hört damit auf, ein Schleichhändler zu sein.

β) Die Weiterveräußerung braucht sich nicht auf den unveränderten Gegenstand zu beziehen. Weiterveräußerer ist nicht bloß der Händler, sondern auch der Fabrikant, der Handwerker, der z. B. aus dem Edelmetall, das er bei der Scheideanstalt kauft, ein Schmuckstück macht.

γ) Die Absicht zur Verwendung für die Weiterveräußerung muß bei der Lieferung (der Entgegennahme der Lieferung) vorliegen. Sie ist nicht gegeben, wenn der Erwerber zwar mit Waren der betreffenden Art Handel treibt, den Gegenstand, den er erwirbt, aber für sich behalten will. Dagegen ist unschädlich, wenn der Erwerber sich nach dem Erwerb entschließt, die (luxussteuerfrei erworbene) Ware zu seinen Privatzwecken zu verwenden: es liegt dann aber eine nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 luxussteuerpflichtige Entnahme aus dem eigenen Betriebe vor.

c) Wenn § 22 Abs. 1 vom Erwerb für eigene oder fremde Rechnung spricht, so ist das eigentlich überflüssig: Erwerb ist das Gegenstück der Lieferung, der Agent erhält nicht geliefert, die Befreiung bezieht sich auf die Person, für die er vermittelt. Der Einkaufskommissionär ist selbst Erwerber, obgleich er für fremde Rechnung erwirbt (vgl. zu § 5 VI 6 S. 324). In dem Sonderfall des § 21 Abs. 1 Nr. 2 Abs. 2 (zu § 21 IX S. 493) liegt ein fingierter Erwerb vor, der allerdings für fremde Rechnung erfolgt.

III. Die Formalvorschrift des § 22 Abs. 2.

1. Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 hat für sich allein nur geringe Bedeutung (vgl. zu 2); sie stellt im wesentlichen eine Art Programm dar. Aus Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 folgt, daß die Luxussteuer des § 21 (und auch der Fälle des § 23) nicht bloß bei einer Lieferung im Kleinhandel eintritt, sondern bei jedem Umsatz, mag er auch an sich außerhalb des Kleinhandels erfolgen, wenn nicht die formale Sicherungsvorschrift des § 22 Abs. 2 befolgt ist. Diese Auffassung hatten die 1. Aufl. (zu § 9 I Nr. 6 S. 135), die Erlaßpraxis (RSchA. v. 4. Nov. 1918, Amtl. Mitt. S. 129) und der RFH. bereits für das alte UStG. 1918 vertreten (vgl. RFH. 2. S. v. 23. April 1919, Bd. 1 S. 31, Amtl. Mitt. S. 193; 12. und 26. Mai 1920, Bd. 2 S. 341, RStBl. S. 354, 364): **§ 22 Abs. 2** bestätigt sie. Die Formalvorschrift des § 22 Abs. 2 hat also die Bedeutung, daß durch ihre Nichtbefolgung eine **neue materielle Steuerpflicht** be-

gründet wird. Eine Entbindung von der Formalvorschrift ist nirgends vorgesehen, also unmöglich. Ist die Formalvorschrift nicht beachtet, so kann höchstens durch Billigkeitserlaß nach § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436) eine Befreiung von der Luxussteuer eintreten: in der Praxis ist sie nur vereinzelt und nur dann gewährt worden, wenn die Ausstellung der Bescheinigung trotz rechtzeitiger Antragstellung durch Verschulden eines Umsatzsteueramts ungebührlich verzögert worden war und der Lieferer bestimmt damit rechnen konnte, daß der Abnehmer die Bescheinigung erlangen würde oder die Lieferung auf Grund einer von den Behörden irrtümlich ausgestellten oder belassenen Bescheinigung erfolgt war.

2. Eine selbständige Bedeutung hat bei dieser Rechtslage § 22 Abs. 1 nur insofern, als der Formalnachweis dann nicht zur Luxussteuerfreiheit führt, wenn der Lieferer wußte oder den Umständen nach wissen mußte, daß der Abnehmer trotz Vorlegung der Bescheinigung kein Wiederveräußerer ist oder den Gegenstand für seinen Privatgebrauch erwerben will. In einem solchen Falle bleibt der Lieferer luxussteuerpflichtig und macht sich strafbar, wenn er den Umsatz als luxussteuerfrei behandelt: der Tatbestand des § 359 AO. (Steuerhinterziehung) oder des § 367 (Steuergefährdung) liegt auf seiner Seite, der Tatbestand des § 359 AO. (Steuerhinterziehung) stets auf Seite des Erwerbers vor, auch § 366 AO. (unrichtige Aufzeichnung) kommt in Betracht; vgl. darüber zu § 43.

3. Die Sicherung des § 22 Abs. 2 setzt sich aus dem Zusammenwirken **zweier formaler Beweisführungen** zusammen.

a) Den ersten Beweis hat der Erwerber dem Lieferer gegenüber zu führen, nämlich daß er zum Zwecke der Weiterveräußerung erwirbt. Hier sind zwei Unterfälle zu unterscheiden.

α) Der Erwerber ist selbst Weiterveräußerer. Der Nachweis ist dadurch zu führen, daß der Erwerber dem Lieferer eine Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegt. Die Bescheinigung wird vom Umsatzsteueramt auf Antrag ausgestellt: über das Ausstellungsverfahren und den Inhalt vgl. unten zu 5. Die Vorlegung hat spätestens bei Eintritt der Steuerpflicht zu erfolgen, also spätestens mit der Zahlung, da die Vereinnahmung zur Steuerpflicht führt und zur Buchung im Steuerbuch verpflichtet; sie kann auch schon vorher, beim Abschluß des Kaufvertrages, bei der Bestellung stattfinden. Entsprechend der Praxis unter dem alten UStG. 1918 (1. Aufl. § 20 II 1 a S. 174, RSchA. v. 4. Nov. 1918 Amtl. Mitt. S. 129) läßt § 22 Abs. 2 Satz 3 auch eine symbolische Vorlegung durch bloße Bezugnahme auf die Bescheinigung zu, wenn der Lieferer mit dem Abnehmer in ständigen Geschäftsbeziehungen steht und ihm Inhalt (bes. Nummer) und Geltungsdauer der Bescheinigung bekannt sind: eine solche erleichterte Geschäftsgebarung erfolgt auf Gefahr des Lieferers, der vor allem dafür sorgen muß, daß er die neue Nummer erfährt, wenn die Geltungsdauer einer Bescheinigung abgelaufen ist oder die Bescheinigung entzogen wird. Es trägt zur glatten Erledigung bei, wenn die Fachverbände für das Bekanntwerden der Nummern untereinander in Geschäftsbeziehung stehender Mitglieder Sorge tragen. Die symbolische Vorlegung ist gegen den Zustand unter dem alten UStG. 1918 jetzt wesentlich erleichtert und für den Lieferer gefahrloser, weil die Geltungsdauer der Bescheinigung sich einheitlich mit dem Kalenderjahr deckt und jedes Jahr möglichst die gleiche Nummer gegeben werden soll (§ 201 Abs. 2 und 3 AusfBest., oben zu I S. 500).

β) Der Erwerber ist nicht selbst Weiterveräußerer, aber für einen solchen tätig. So liegt es bei Handlungsreisenden, beim Angestellten (Direktor, Einkäufer) eines Unternehmens, auch beim Agenten. Dann muß

er vorlegen: 1. die Bescheinigung wie zu α (auf die er auch Bezug nehmen kann) und 2. eine vom Umsatzsteueramt beglaubigte Erklärung seines Auftraggebers, nach der er berechtigt ist, für diesen zu erwerben (vgl. § 201 Abs. 4 AusfBest.).

b) Den zweiten Beweis hat der Lieferer dem Steuerfiskus gegenüber zu erbringen, nämlich daß er seinerseits den ersten Beweis (a) sich vom Erwerber in den vorgeschriebenen Formen hat erbringen lassen. Dieser zweite Beweis erfolgt durch die Eintragung im Steuerbuch in der Form des § 201 Abs. 6 AusfBest. Die Bestimmung berücksichtigt den Fall nicht, daß der Lieferer von der Führung eines Steuerbuches nach AusfBest. § 97 entbunden ist, was bei Fabrikanten und Großhändlern häufig der Fall sein wird: dann muß der vorgeschriebene Vermerk in den sonstigen Büchern (dem Lieferungsbuch, den Konten des Erwerbers) erfolgen.

4. Werden die Beweise in den vorgeschriebenen Formen geführt, so ist der Lieferer berechtigt, von dem vereinnahmten Entgelt statt der Luxussteuer nur die allgemeine Umsatzsteuer abzuführen. Ein Recht auf eine bestimmte Preishöhe kann der Abnehmer daraus nicht herleiten, abgesehen von dem Fall des § 23 Abs. 1 Nr. 2 (s. d. S. 508). Wie die Anm. 4 zum Muster 24 (abgedruckt im Anhang) ergibt, kann der Lieferer wählen, ob er die Entgelte, die auf Lieferungen gegen Weiterveräußerungsbescheinigung entfallen, in der Luxussteuererklärung oder in der allgemeinen Umsatzsteuererklärung angeben will.

5. Das Verfahren zur Erlangung der Weiterveräußerungsbescheinigung und der Inhalt der Bescheinigung ergibt sich aus dem zu I (S. 499 f.) abgedruckten § 201 AusfBest. und aus den am Schluß abgedruckten Mustern 65 und 66. Zuständig für die Ausstellung ist überall das Umsatzsteueramt (nicht mehr, wie früher z. B. in Bayern, die Handelskammer), und zwar dasjenige des Sitzes des erwerbenden Unternehmers (vgl. § 204 AusfBest.). Über die Kontrolle und die Listenführung durch die Umsatzämter vgl. § 205. Bei Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben (z. B. Goldwarenhändler, die aus dem Ausland kommen, um in Pforzheim einzukaufen), ist nach § 204 Satz 2 und § 205 Abs. 2 AusfBest. zu verfahren.

IV. Die Formvorschriften des § 22 haben eine über die Kleinhandelssteuer hinausgehende Bedeutung. Sie gelten:

1. Für die Sonderluxussteuern des § 23 Abs. 1 Nr. 2—4 (Versteigerung, Privatverkauf, Einfuhr) s. dort.

2. Entsprechend in der Form der Verwendungsbescheinigung im Fall des § 24 Abs. 2 (s. dort S. 525).

3. Entsprechend für die Bezugsbescheinigungen bei der Herstellersteuer i. S. der Ausführungen zu § 19 III 2 (S. 470) und die wenigen Fälle einer Verwendungsbescheinigung bei der Herstellersteuer i. S. der Ausführungen zu § 20 VIII (S. 486).

§ 23.

(1) **Die erhöhte Steuerpflicht des § 21 umfaßt auch**

1. **die Entnahme aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2). Ist für die Steuerpflicht einer Lieferung die Höhe des Entgelts maßgebend, so ist bei der Schätzung des Wertes des entnommenen Gegenstandes (§ 8 Abs. 3) zur Feststellung der Steuerpflichtigkeit von dem Preise auszu-**

gehen, der am Orte und zur Zeit der Entnahme von Personen, welche die Gegenstände nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung erwerben, gezahlt zu werden pflegt (Kleinhandelspreis);

2. die Lieferung auf Grund einer Versteigerung (§ 1 Nr. 3), es sei denn, daß die versteigerten Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden. Weist derjenige, der in einer Versteigerung den Zuschlag erhalten hat, dem Versteigerer in der im § 22 Abs. 2 vorgeschriebenen Form nach, daß er zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben hat, so hat er Anspruch auf eine Ermäßigung des Zuschlagpreises um den Unterschied der Steuersätze der §§ 13 und 21;
3. die entgeltliche Lieferung im Inland durch Personen, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, und außerhalb einer Versteigerung, sofern die Lieferung die im § 15 unter I Nr. 1, 2, 3, 5, unter II Nr. 1, 6, 8, 10, 22 und im § 21 Nr. 1, 2 und 3 bezeichneten Gegenstände betrifft. Steuerpflichtig ist der Lieferer; mit ihm haftet der Abnehmer für die Erfüllung der Steuerpflicht;
4. die entgeltliche Lieferung in oder aus dem Ausland an eine Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat. Die Steuerpflicht tritt ein, sobald der Gegenstand ins Inland gelangt, ohne Rücksicht darauf, ob der Lieferer ein Unternehmer ist oder nicht. Steuerpflichtig ist der erste inländische Erwerber des Gegenstandes;
5. das Verbringen von Originalwerken im Sinne des § 21 Nr. 2, von Antiquitäten (§ 21 Nr. 3) und solchen sonstigen im § 21 Nr. 3 genannten Gegenständen, die für die Geschichte, die Kulturgeschichte oder die Urgeschichte der Pflanzen- und Tierwelt von Bedeutung sind, in das Ausland, es sei denn, daß der Hersteller am Tage des Verbringens ins Ausland noch nicht fünfzig Jahre tot ist oder, wenn ein Hersteller nicht bekannt ist, seit der Herstellung noch nicht fünfzig Jahre verflossen sind; die erhöhte Steuerpflicht tritt ohne Rücksicht darauf ein, ob der Verbringer ein Unternehmer ist oder nicht und ob das Verbringen gegen Entgelt erfolgt.

(2) In den Fällen der Nr. 3 und 4 tritt völlige Steuerbefreiung ein, wenn der Gegenstand zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben wird und der Erwerber dies bei Nr. 3 dem Lieferer, bei Nr. 4 der Steuerstelle in der im § 22 Abs. 2 vorgeschriebenen Form nachweist.

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2: Entw. 1918 § 8 Abs. 2 Halbsatz 2 (= § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2).— Ber. (§ 8 Abs. 2) S. 92. — Altes UStG. 1918 § 9 Abs. 2. — Entw. 1919 § 28 Abs. 1 Nr. 1 und 2. — Ber. 1919 S. 80. — § 23 Abs. 1 Nr. 3: WUStG. 1916 § 83a. — Entw. 1918. — Ber. 1918 S. 25 IV (§ 8a Abs. 1 Nr. 1 und § 20a) S. 63. — Altes UStG. 1918 § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 25. — Entw. 1919 § 28 Abs. 1 Nr. 3. — Begr. 1919 S. 63. — Ber. 1919 S. 43. — § 23 Abs. 1 Nr. 4: Entw. 1918 § 8 Abs. 2. — Begr. 1918 S. 37. — Ber. 1918 (§ 8a Abs. 1 Nr. 2) S. 63. — Altes UStG. 1918 § 10 Abs. 1 Nr. 2, § 25. — Entw. 1919 § 28 Abs. 1 Nr. 4. — Begr. 1919 S. 63. — § 23 Abs. 1 Nr. 5: Entw. 1918 § 8 Abs. 3. — Begr. 1918 S. 38. — Ber. 1918 (§ 8a Abs. 1 Nr. 3) S. 63. — Altes UStG. 1918 § 10 Abs. 1 Nr. 3, § 26. — Entw. 1919 § 28 Abs. 1 Nr. 5. — Begr. 1919 S. 63. — § 23 Abs. 2: Entw. 1918. — Ber. 1918 (§ 8a Abs. 2) S. 63. — Altes UStG. 1918 § 10 Abs. 2. — Entw. 1919 § 28 Abs. 2. —

Inhalt.

A. Übersicht.

I. § 23 enthält die Sondersteuern der Kleinhandelluxussteuer. Es handelt sich um **4 Gruppen:**

1. Die Sondersteuer des § 23 Abs. 1 Nr. 1 (Eigenverbrauch) und des § 23 Abs. 1 Nr. 2 (Versteigerung) sind nicht nur bei der Herstellersteuer (§ 17 Nr. 1 und 2) entsprechend vorhanden, sondern folgen unmittelbar aus dem Aufbau der allgemeinen Umsatzsteuer (§ 1 Nr. 2 und 3).

2. Die Sondersteuer des § 23 Abs. 1 Nr. 4 (Einfuhr) entspricht der (nicht völlig gleichartigen) Sondersteuer des § 17 Nr. 3 bei der Herstellersteuer.

3. Die Sondersteuer des § 23 Abs. 1 Nr. 5 (Ausfuhr von Originalwerken und Antiquitäten) ist lediglich der Kleinhandelsteuer eigentümlich.

4. Die Sondersteuer des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (Privatverkauf bestimmter Luxusgegenstände) durchbricht den Aufbau der Umsatzsteuer überhaupt und auch der Kleinhandelsteuer: einmal wegen der gänzlich abweichenden Erhebungsform (vgl. § 39) und weiter, weil sie sich nicht nur auf die Luxusgegenstände des § 21, sondern auch auf solche des § 15 bezieht. Es handelt sich hier um eine Sondersteuer, die wohl besser einem besonderen Abschnitt zugewiesen worden wäre.

II. Einen Überblick über den Inhalt des § 23 gibt Einleitung, 4. Kap. A II (S. 63) und K (S. 82f.).

B. Der Eigenverbrauch bei Luxusgegenständen der Kleinhandelsteuer (§ 23 Abs. 1 Nr. 1).

I. Wegen des **Steuersubjekts** und des **Steuerobjekts** vgl. oben zu § 1 Nr. 2 D S. 204f.

II. Wegen des **Steuermaßstabs** (fingiertes Entgelt = dem ortsüblichen Wiederveräußerungspreis) vgl. zu § 8 Abs. 3 D III S. 337.

III. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 enthält keine von der zu II angegebenen Regel abweichende Feststellung des Steuermaßstabes. Vielmehr handelt es sich um die Feststellung, ob eine Entnahme überhaupt luxussteuerpflichtig ist. Das ergibt sich im allgemeinen ohne weiteres aus der Art des Gegenstandes, macht aber Schwierigkeiten, wenn der Gegenstand nicht schlechthin, sondern erst von einem bestimmten Mindestentgelt an luxussteuerpflichtig ist: das ist freilich im neuen UStG. nur noch in einem einzigen Fall, bei den Blumengebinden des § 21 Abs. 1 Nr. 4 (30 M.) der Fall. Nimmt der Inhaber eines Blumengeschäftes für den Geburtstag seiner Frau ein Blumenarrangement aus seinem Geschäft, so soll für die Feststellung, ob diese Entnahme luxussteuerpflichtig ist, als fingiertes Entgelt nicht der Preis eingestellt werden, den ein Weiterveräußerer (also der Blumengeschäftsinhaber selbst etwa beim Gärtner) zahlen würde, sondern der, den er selbst in seinem Laden für das Arrangement nimmt. Es ist aber zu beachten, daß hierdurch nur festgestellt werden soll, ob die Steuerpflicht gegeben ist, der Betrag, von dem der Unternehmer sich Luxussteuer zu berechnen hat, bemißt sich gemäß II nach dem Wiederveräußerungspreise. Nimmt man z. B. an, daß das Arrangement dem Blumengeschäft selbst 20 M. kostet und beim Verkauf 60 M. bringen würde, so ist die Luxussteuerpflicht zwar gegeben, im Steuerbuch sind aber nur 20 M. einzusetzen. Würde der Kleinhandelspreis nur 29 M. sein, so wäre keine Luxussteuerpflicht gegeben und die Entnahme wäre mit 20 M. zur allgemeinen Umsatzsteuer nach § 1 Nr. 2 anzumelden.

C. Die Versteigerung von Luxusgegenständen im Kleinhandel (§ 23 Abs. 1 Nr. 2).

I. Heranzuziehen ist **§ 202 AusfBest.**

§ 202. (1) Eine Ermäßigung des Zuschlagspreises bei der Lieferung auf Grund einer Versteigerung findet im Fall des § 23 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes statt, sofern derjenige, der in der Versteigerung den Zuschlag erhalten hat, die Ermäßigung beantragt und dem Versteigerer in der im § 201 vorgeschriebenen Form nachweist, daß er zur gewerblichen Wiederveräußerung erworben hat. Der Zuschlagpreis ist um den Unterschied der Steuersätze des § 13 und des § 21 des Gesetzes zu ermäßigen.

(2) Im Falle des § 17 Nr. 2 des Gesetzes und in dem in § 201 Abs. 8 Satz 3 erwähnten Falle kommt eine Ermäßigung des Zuschlagpreises niemals in Betracht.

Dazu § 203 Abs. 2 AusfBest.:

§ 203 Abs. 2: Die Ermäßigung im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes (§ 202) beträgt $13^1/_2$ v. H. des Zuschlagpreises.

II. Wegen der **Bedeutung der Vorschrift,** des Steuerobjektes (des Wesens der Versteigerung), des Steuersubjektes (des Versteigerers) und seines Verhältnisses zum Auftraggeber vgl. zu § 1 Nr. 3 D S. 209 ff.

III. Auch bei der Versteigerung gilt **das Verbot der offenen Überwälzung** nach § 12 (S. 390 ff). Es ist also unzulässig, die Luxussteuer getrennt von Angebot und Zuschlagpreis zu halten und etwa in den Versteigerungsbedingungen vorzuschreiben, daß außer dem Zuschlagpreis noch 15 v. H. Luxussteuer zu zahlen seien. Vielmehr geht die Luxussteuer vom Zuschlagpreis, der geboten ist, unmittelbar ab, und es ist Sache desjenigen, der den Gegenstand versteigern läßt, sich zu berechnen, zu welchem Preise er den Zuschlag erteilt haben will: er muß sich darüber klar sein, daß er — abgesehen von den Versteigerungskosten — nur den um 15 v. H. gekürzten Betrag tatsächl ch erhält.

IV. 1. Wie bei der normalen Kleinhandelsteuer des § 21 ist auch die Lieferung in der Versteigerung nur luxussteuerpflichtig, wenn **eine Lieferung im Kleinhandel** vorliegt: dabei gilt die Formalvorschrift des § 22, es ist also jede Versteigerung von Luxusgegenständen luxussteuerpflichtig, bei der der Erwerber nicht die Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegt.

2. Der Ermäßigungsanspruch des Weiterveräußerers.

a) Entstehungsgeschichte. Bei der Durchführung der Befreiung von der Luxussteuer im Falle der Lieferung an Weiterveräußerer entsteht die Schwierigkeit, daß nach der Natur der Versteigerung nur ein Meistgebot möglich ist und ein Bieten mit und ohne Luxussteuer durch das Verbot der offenen Überwälzung in § 12 (S. 390 ff.) ausgeschlossen ist. Unter dem alten UStG. 1918 war streitig, welche Folge danach die Vorlegung der Weiterveräußerungsbescheinigung dann hat, wenn zu einem bestimmten Meistgebot zugeschlagen war. Von der einen Seite wurde angenommen, daß das Meistgebot stets unverändert bleiben müßte, der Weiterveräußerer müsse es zahlen und lediglich der Versteigerer (materiell sein Auftraggeber) sei berechtigt, von dem Meistgebot statt der Luxussteuer nur die allgemeine Umsatzsteuer an das Umsatzsteueramt zu entrichten: dem

Weiterveräußerer stände insbes. keine condictio indebiti auf Herausgabe des Betrages, der hiernach dem Auftraggeber mehr verbleibt, als wenn er an eine Privatperson versteigert hätte (vgl. Helbing, DStZ.-Bd. 7, 1918/19, S. 189; C. Becher, DStBl. Bd. 1, 1918/19, S. 463; s. auch Kaufmann, JurW. Bd. 48, 1919, S. 790). Dagegen standen die 1. Aufl. (S. 137; vgl. auch Popitz, DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 10) und ebenso das RSchA. (v. 28. Okt. 1918, Amtl. Mitt. S. 130; v. 31. Dez. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 31) auf dem Standpunkt, daß der Zweck der Vergünstigung für die Lieferungen an Weiterveräußerer ausschlaggebend sein müsse: nicht dem Lieferer soll dadurch ein Vorteil zugewendet werden, vielmehr soll eine doppelte Belastung des Gegenstandes vermieden, dem Erwerber die Weiterveräußerung möglich gemacht werden. Der Erwerber muß in die Lage versetzt werden, statt des Preises, den der letzte Verbraucher zahlen muß, einen um den Unterschied von Luxussteuer und allgemeiner Umsatzsteuer niedrigeren als Einstandspreis in seine Kalkulation einzusetzen. Danach muß die Vorlegung der Weiterveräußerungsbescheinigung eine Ermäßigung des Meistgebots, zu dem zugeschlagen worden ist, um diesen Unterschied zur Folge haben. Dieser Auffassung hat sich auch das OLG. München v. 17. Febr. 1920 L 423/18 IV angeschlossen und dem Weiterveräußerer einen Anspruch auf Preisnachlaß zuerkannt. Den Streit erledigt nunmehr § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, indem es einen Anspruch auf Preisnachlaß ex lege gibt.

b) Der Rechtszustand ist danach folgender:

α) Der Preis, zu dem der Luxusgegenstand schließlich zugeschlagen wird, enthält stets die Luxussteuer mit. Der Versteigerer hat vom vereinnahmten Zuschlagspreis 15 v. H. abzuliefern. Es sind aber dabei zwei Fälle möglich.

αα) Der Erwerber ist eine Privatperson oder ist zwar, wie dem Versteigerer bekannt sein mag, ein Händler, weist sich aber nicht als solcher aus: der Versteigerer führt die vollen 15 v. H. an das Umsatzsteueramt ab.

ββ) Der Erwerber weist sich als Weiterveräußerer aus, indem er (tatsächlich oder symbolisch, vgl. zu § 22 III S. 502 f.) seine Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegt: der Versteigerer zahlt dem Erwerber $13^1/_2$ v. H. wieder heraus oder ermäßigt um den Betrag, wenn noch nicht gezahlt ist, gibt $1^1/_2$ v. H. an das Umsatzsteueramt und macht in seinem Steuerbuch die in § 22 III 3 b S. 504 vorgeschriebene Eintragung.

β) Der Anspruch des Weiterveräußerers auf Preisnachlaß ist rein privatrechtlich. Er kann also nicht im Verwaltungswege oder vor den Finanzgerichten, sondern nur im Zivilprozeß geltend gemacht werden.

γ) Der Anspruch entsteht mit der Erbringung des Nachweises in der Form des § 22. Der Nachweis ist dem Versteigerer gegenüber zu erbringen. Da der Versteigerer seinerseits Steuersubjekt ist und in der Lage sein muß, die ihm zustehende Befreiung von der Luxussteuer geltend zu machen, kann der Nachweis nicht mehr erbracht werden, wenn der Versteigerer seine Steuererklärung bereits abgegeben hat. Der Versteigerer ist verpflichtet, sich den Nachweis erbringen zu lassen; würde er ihn zurückweisen, so würde er nach § 812 Abs. 2 BGB. schadensersatzpflichtig machen, denn die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bezweckt den Schutz des Weiterveräußerers gegen Vermögensnachteile und ist ohne Mitwirkung des Versteigerers undurchführbar.

δ) Der Versteigerer ist verpflichtet, wenn er den Nachweis für erbracht ansieht, den Preisnachlaß zu gewähren. Gegen ihn richtet sich der Anspruch des Weiterveräußerers, genau so, wie sich gegen ihn der Anspruch des Umsatzsteueramts richtet. Ist er im Zweifel, ob der Anspruch berechtigt ist — Zweifel können bei der formalen Natur des Nachweises nur entstehen, wenn der Versteigerer etwa annimmt, daß die Bescheinigung gefälscht ist —

und wird der Zweifel bis zur Abgabe der Steuererklärung nicht gelöst, so wird nur übrig bleiben, daß der Versteigerer in der Steuererklärung auf die Zweifelhaftigkeit hinweist und Aussetzung der Veranlagung beantragt, bis der Weiterveräußerer seinen Anspruch im Zivilprozeß durchgesetzt hat. Soweit dem Versteigerer Kosten entstehen, wird § 11 Abs. 2 Satz 2 analog anzuwenden sein: er kann sich bei dem Auftraggeber schadlos halten.

ε) Zweifelhaft kann sein, ob § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ius cogens darstellt, oder durch Vereinbarung abgeändert werden kann. Eine Abänderung durch die einseitig festgestellten Versteigerungsbedingungen kann nicht erfolgen, weil dadurch die vom Gesetz gewollte Wirkung der Vorschrift ausgeschaltet werden würde. Möglich ist allein, daß bei bestimmten Arten der Versteigerung von vornherein alle Beteiligten als Weiterveräußerer sich ausweisen und vereinbart wird, daß die Preise sich daher ohne Luxussteuer (aber selbstverständlich mit allgemeiner Umsatzsteuer) verstehen, ein Preisnachlaß also nicht stattfindet.

D. Die Luxussteuerpflicht der Privatumsätze bestimmter Luxusgegenstände
(§ 23 Abs. 1 Nr. 3, § 23 Abs. 2).

I. Die Vorschrift findet ihre formelle Ergänzung in **§ 39.** Bei diesem wird die Versteuerungsform behandelt werden. Außerdem enthält der **Abschnitt F I der AusfBest. (§§ 179—195)** nähere Anordnungen. Von materiellrechtlicher Bedeutung sind dabei die §§ 179 und 180, die daher hier abgedruckt werden:

§ 179. (1) Personen, die außerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit und außerhalb einer Versteigerung im Inland einen der nachbezeichneten Gegenstände gegen Entgelt an einen Dritten liefern, haben eine Luxussteuer von 15 v. H. des Entgelts zu entrichten. Es kommen in Betracht:

a) *Edelmetalle; Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, Edelsteine und Halbedelsteine einschließlich der synthetischen, und Perlen; Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelsteinen, Halbedelsteinen und Perlen. Ausgenommen sind silberne Taschenuhren mit nur einem silbernen Außendeckel, und Vorrichtungen aus vorgenannten Stoffen, die zum Ausgleich körperlicher Gebrechen dienen (z. B. Brillen mit goldenen Gestellen, § 21 Abs. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 und I Nr. 1 und 3 des Gesetzes);*
b) *Gegenstände aus unedlen Stoffen, die mit Platin, Gold oder Silber belegt (plattiert oder doubliert) oder platiniert, vergoldet oder versilbert sind, mit Ausnahme von Christbaumschmuck, Taschenuhren und Spazierstöcken, Schirmen, Reitgerten und Peitschen. Als unedler Stoff gilt auch eine Legierung mit nicht mehr als $^{500}/_{1000}$ Silbergehalt [sogenantes Silberdoublé] (§ 15 I Nr. 2 des Gesetzes);*
c) *Gegenstände aus oder in Verbindung mit Bernstein, Gagat (Jet), Korallen, Elfenbein, Meerschaum, Perlmutter oder Schildpatt (§ 15 I Nr. 5 des Gesetzes);*
d) *Schmucksachen aller Art (§ 15 II Nr. 1 des Gesetzes);*

e) Flügel, Klaviere, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumente sowie Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder deklamatorischer Vorträge (Klavierspielapparate, Sprechapparate, Phonographen, Orchestrions usw.) sowie deren Bestandteile und Zubehör (§ 15 II Nr. 6 des Gesetzes);

f) Land-, Wasser- oder Luftfahrzeuge zur Personenbeförderung, wenn sie mit motorischer Kraft betrieben werden (Automobile, Motorfahrräder, Motorboote) oder wenn sie nach ihrer Beschaffenheit für Vergnügungs- oder Sportzwecke bestimmt sind, sowie deren Bestandteile und Zubehör (§ 15 II Nr. 8 des Gesetzes);

g) zugerichtete Felle zur Herstellung von Pelzwerk, mit Ausnahme gewöhnlicher Hasen-, Kanin-, Katzen-, Hunde- und Schaffelle, sowie Bekleidungs- und Inneneinrichtungsgegenstände aus oder in Verbindung mit Pelzwerk, mit Ausnahme gewöhnlicher Hasen-, Kanin-, Katzen-, Hunde- und Schafpelze (§ 15 II Nr. 10 des Gesetzes);

h) Teppiche, abgepaßt oder vom Stück, sofern die Decke aus Brokat, Sammet einschließlich von Velvet und Velours, Plüsch, Seide oder Wolle besteht, mit Ausnahme des sogenannten Axminsterteppichs und des sogenannten Tapestryteppichs (§ 15 II Nr. 22 des Gesetzes);

i) Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik;

k) Antiquitäten einschließlich alter Drucke und Gegenstände, wie sie aus Liebhaberei von Sammlern erworben werden, wenn diese Gegenstände nicht vorwiegend zu wissenschaftlichen Zwecken gesammelt zu werden pflegen (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes).

Wegen der näheren Abgrenzung der zu a bis k genannten Gegenstände vgl. die §§ 34, 35, 47, 52, 54, 56, 68 und 79.

(2) Neben dem Lieferer haftet der Abnehmer für die Erfüllung der Steuerpflicht als Gesamtschuldner (§ 95 Abs. 1 AO.).

(3) Außerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liefern diejenigen Personen, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben oder zwar eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, bei denen aber diese gewerbliche Tätigkeit andere Lieferungen umfaßt, als die Lieferung des in Betracht kommenden Gegenstandes. Wenn z. B. ein Fabrikant, der sich ausschließlich mit der Herstellung von Automobilen befaßt, einen ihm gehörigen gebrauchten Flügel an einen Dritten veräußert, unterliegt die Lieferung der Luxussteuer und dem in den nachfolgenden Sonderbestimmungen geregelten Verfahren.

§ 180. (1) Eine Befreiung von der Steuer tritt nur bei der Lieferung einiger (in Abs. 2 genannter) Gegenstände des § 179 ein, und zwar

a) im Falle der Veräußerung an einen gewerblichen Weiterveräußerer;

b) beim Vorliegen bestimmter Verwendungszwecke beim Erwerb.

(2) Für die Befreiung kommen lediglich in Betracht die im § 179 unter i und k aufgeführten Gegenstände (Originalwerke der Malerei, Plastik und Graphik und Antiquitäten und dergleichen), ferner gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes Edelmetalle sowie Gegenstände des

Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, wenn es sich nicht um eine bloße Belegung oder einen Überzug unedler Stoffe mit Edelmetallteilen handelt; Edelsteine und Halbedelsteine, einschließlich der synthetischen, und Perlen sowie Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelsteinen und Perlen.

(3) Voraussetzung der Steuerbefreiung bei der Veräußerung dieser Gegenstände ist, daß sie der Dritte zur gewerblichen Weiterveräußerung erwirbt und dem Lieferer seine Eigenschaft als Wiederveräußerer in einer im § 22 Abs. 2 des Gesetzes (§ 201) vorgeschriebenen Form nachweist. Danach hat die Bescheinigung zu enthalten: Vor- und Zuname (Firma), Wohnort (Sitz) nebst Straße und Hausnummer des Antragstellers, genaue Bezeichnung der Gegenstände, den Grund der Befreiung, Gültigkeitsdauer und laufende Nummer der Bescheinigung, einen Vermerk, daß Mißbrauch Bestrafung nach der Reichsabgabenordnung zur Folge hat und die Lieferung ohne Rücksicht darauf, ob eine Lieferung im Kleinhandel vorliegt oder nicht, mit 15 v. H. steuerpflichtig macht, Tag und Ort der Ausstellung und Unterschrift nebst Stempelaufdruck der ausstellenden Behörde. Der Stempelaufdruck darf nicht vorgedruckt sein, sondern ist in jedem Einzelfalle von dem zuständigen Beamten vorzunehmen. Die Bescheinigung ist stempel- und gebührenfrei zu erteilen. Der Erwerber hat im Gegensatze zu der beim Handel unter Gewerbetreibenden geltenden Vorschrift im Falle des Ankaufs aus privater Hand dem Lieferer die Bescheinigung auch dann vorzulegen, wenn diesem ihr Inhalt und ihre Geltungsdauer bekannt sind. Der Lieferer hat die Bescheinigung insbesondere darauf zu prüfen, ob in dem Unternehmen des Dritten die Weiterveräußerung derjenigen Gegenstände betrieben wird, um deren Lieferung es sich handelt, ob die Bescheinigung noch gültig und nicht von einem Umsatzsteueramt ausgestellt ist, das außerhalb der Grenzen des jetzigen Deutschen Reichs liegt.

(4) Die Steuerbefreiung tritt weiter ein, wenn die in Abs. 2 genannten Gegenstände im öffentlichen Interesse (vgl. § 197), insbesondere auch für kirchliche oder wissenschaftliche, für technische oder Heilzwecke, erworben werden. Der Erwerber hat (z. B. durch Hinweis auf seinen Beruf oder durch Bescheinigung der Ortspolizeibehörde) nachzuweisen, daß die vorstehenden Voraussetzungen vorliegen. Ist die Steuer bereits entrichtet, so tritt Vergütung nach § 200 ein.

(5) Ein anderweiter Steuerbefreiungsgrund ist n i c h t gegeben. Es ist also insbesondere für das Bestehen der Steuerpflicht gleichgültig, aus welchen sonstigen Gründen die Veräußerung geschieht, ob sie mit oder ohne Gewinn oder mit Verlust erfolgt, und ob die Gegenstände neu oder gebraucht sind. Bei den in Abs. 2 nicht genannten Gegenständen (d. h. bei den aus § 15 des Gesetzes übernommenen Gegenständen) ist insbesondere auch der Verkauf an Weiterveräußerer luxussteuerpflichtig; § 23 Abs. 2 des Gesetzes findet auf diese Gegenstände keine Anwendung.

II. Entstehungsgeschichte. Bereits der Warenumsatzstempel nach dem WUStG. 1916 war eine Jahressteuer, erfaßte also nicht den einzelnen Verkehrsakt, sondern die Summe der Verkehrsakte eines Jahres. Er enthielt aber einen Rest des Quittungsstempels, der nach dem Entwurf (vgl. Einleitung

1. Kap. B S. 10) ursprünglich geplant war: nach § 83 a unterlagen Zahlungen für eine Warenlieferung außerhalb eines Gewerbebetriebes, also durch Privatpersonen, wenn sie den Betrag von 100 M. überschritten, dem Quittungszwang, und waren mit 0,1 v. H. zu verstempeln (vgl. auch AuslGrunds. 1916 XVIII, XIX). Der Entw. 1918 (s. Begr. S. 25 IV) hatte diesen Quittungsstempel für Privatverkäufe nicht wieder aufgenommen, weil er sich jeder Kontrolle entzog. Bei den Beratungen im Haushaltsausschuß wurde aber wenigstens für Luxusgegenstände auf den Quittungsstempel zurückgegriffen (der Ber. 1918 enthält über die Beratungen dieser Frage merkwürdigerweise nichts; S. 63 findet sich ein § 8a erwähnt, der S. 92 abgedruckt ist). Das Ergebnis war der dem jetzigen § 23 Abs. 1 Nr. 3 dem Grundsatz nach entsprechende § 10 Abs 1 Nr. 1 des alten U St G. 1918. Die Luxussteuerpflicht bezog sich aber bei dem alten UStG. 1918 auf die Privatumsätze aller Luxusgegenstände: das ist unter dem neuen U St G. 1919 nicht mehr der Fall, vielmehr trifft § 23 Abs. 1 Nr. 3 unter den Gegenständen der Luxussteuerlisten des § 15 und des § 21 eine beschränkte Auswahl.

III. Die Bedeutung der Vorschrift.

1. Wenn die Steuerpflicht der Privatumsätze trotz der unwiderleglichen Bedenken gegen eine Vorschrift, deren Durchführung nicht voll zu gewährleisten ist, wenigstens für bestimmte Luxusgegenstände eingeführt worden ist, so geschah es nicht aus finanziellen Gründen: sehr erhebliche Beträge kann die Besteuerung der Privatumsätze, selbst ihre vollständige Erfassung vorausgesetzt, nicht bringen. Der Grund liegt vielmehr in der Stellung der Privatumsätze zu den gewerblichen Umsätzen. Gerade während des Krieges und weiterhin auch nach dessen Beendigung haben der Warenmangel, die Absperrung der ausländischen Zufuhr (durch Blockade und Einfuhrverbote), die schlechte Qualität der mit Ersatzstoffen hergestellten neuen Waren und die Preishöhe dazu geführt, daß die Nachfrage nach manchen Waren sich in großem Umfange auf gebrauchte Waren einstellte. Diese Nachfrage traf sich mit dem Angebot gebrauchter Waren, das durch die Auflösung vieler Haushaltungen durch den Krieg, die sozialen Umwälzungen, den Aufenthalt von Flüchtlingen, die allgemeine Geldnot herbeigeführt wurde. So wurde der Handel mit gebrauchten Waren, der sich zu erheblichem Teile unmittelbar aus privater Hand vollzog, zu einer empfindlichen Konkurrenz für die Industrie und für den Handel; soweit die gebrauchten Waren zunächst zum Händler gingen, blieb die Erschließung der Privatwirtschaften als Warenquelle jedenfalls eine Konkurrenz für die Industrie. Hinzu kam noch, daß vielfach sich Personen mit dem Handel hochwertiger Gegenstände abgaben, die nicht leicht als Gewerbetreibende erkennbar waren, jedenfalls ein Gewerbe nicht angemeldet hatten, vielfach auch mehr in ihren Umsätzen von der Gelegenheit, als von einem einheitlichen Entschluß geleitet waren (Gelegenheitshändler, „Schieber"): der Hinweis (Begr. 1918 S. 26; auch oben S. 162, 167), daß sie bei nachhaltiger Betätigung als Gewerbetreibende anzusehen seien, konnte angesichts der Schwierigkeit des Nachweises nicht viel helfen. Dagegen erschien es als eine gute Kontrollmöglichkeit, wenn solche Personen bei Unterlassung der Anzeige und der Steuererklärung für jeden einzelnen Verkauf steuerpflichtig waren. Die Luxussteuerpflicht der Privatverkäufe entspricht also einem dringenden Wunsche der Industrie und des legitimen Handels. Diesen Interessen der Industrie und des Handels stehen freilich auch wieder Interessen von gewissen Kreisen von Industrie und Handel, besonders in neuester Zeit, entgegen: der Warenmangel ist vielfach so groß, die Möglichkeit, neue Gegenstände herzustellen, durch die Höhe der Produktionskosten so gering, daß manche Industrien (Automobil-, Wagen-, Klavierindustrie) in großem Umfange darin ihren Ver-

dienst finden, gebrauchte Gegenstände von Privatpersonen aufzukaufen, zu renovieren oder auch ganz umzubauen und dann in den Verkehr zu bringen: hier wirkt die Luxussteuer auf Privatumsätze verteuernd und wird bekämpft. Weiter ist zu beachten, daß auch die verkaufenden Privatpersonen — ähnlich wie es bei Versteigerungen der Fall ist (vgl. oben zu § 1 Nr. 3 E II S. 209/210) — es als Härte empfinden, von dem Erlös aus Verkäufen, zu denen sie ihre verminderte finanzielle Lage zwingt und die sie oft als schwere soziale Schädigung empfinden, 15 v. H. abgeben zu müssen.

2. Die Beschränkung auf bestimmte Luxusgegenstände erschien erforderlich, weil die Listen der Luxusgegenstände (§ 15, § 21) zu umfangreich sind, um eine Durchführung zu ermöglichen. Die Auswahl erfolgte von dem Standpunkte aus, daß diejenigen Gegenstände einzubeziehen seien, die in besonders starkem Maße aus privater Hand verkauft werden, wie Automobile, Teppiche, Gold- und Silbersachen, Kunstgegenstände (vgl. zu VI S. 516). Die Trennung der Luxusgegenstände nach zwei Luxussteuerarten ließ sich bei der Sondersteuer der Privatverkäufe — bei der ja der Hersteller ausschied — nicht durchführen, beide Listen waren vielmehr zusammenzufassen und aus ihnen die Auswahl zu treffen. Es führte das zu einem Verweisungssystem in § 23 Abs. 1 Nr. 3, das als unübersichtlich nicht mit Unrecht getadelt worden ist (vgl. Ball, „Einführung in das Steuerrecht" 1920 S. 221): eine Regelung in einem Sonderabschnitt des Gesetzes wäre wohl zweckmäßiger gewesen, die Aufführung der Gegenstände in § 179 AusfBest. (abgedruckt zu I S. 510) versucht das zu ersetzen. Die Auswahl mußte, wenn nicht neue Umgrenzungen eingeführt und die Handhabung dadurch erschwert werden sollte, sich an die Begriffe der einzelnen Nummern der Luxussteuerlisten anschließen. Dabei ergaben sich einzelne Fälle, in denen eine Luxussteuerpflicht des Privatumsatzes kaum ganz am Platze ist: unter § 15 I Nr. 2 und § 15 II Nr. 1 fallen billigste Schmucksachen, ebenso unter § 15 I Nr. 5; ganz abgebrauchte Bouklèteppiche, die unter § 15 II Nr. 22 fallen, werden selbst beim heutigen Teppichmangel kaum als Kostbarkeiten anzusehen sein; ähnlich kann es bei einfachen alten Pelzen liegen, die selbst Mottenfraß nicht vor der Luxussteuerpflicht beim Privatverkauf schützt. Auf der anderen Seite vermißt man einige Gegenstände, bei denen wohl die Einbeziehung in die Steuer auf Privatverkäufe gerechtfertigt gewesen wäre, so z. B. photographische Handapparate, wertvolle Möbel, vielleicht auch Pferde (bei denen freilich besondere Schwierigkeiten bestehen).

3. Betrachtet man die Luxussteuer auf Privatumsätze in Zusammenhang mit der Luxussteuer auf gewerbliche Umsätze (§§ 15, 21), so ergibt sich, soweit die Luxusgegenstände die gleichen sind, als einheitlicher Gesichtspunkt, daß das Gesetz die Luxusgegenstände auf drei verschiedene Weisen zu erfassen sucht: entweder, wenn sie hergestellt werden und aus der Produktionsstätte in die Volkswirtschaft eintreten (§ 15), oder wenn sie die Volkswirtschaft verlassen und in den Privathaushalt übergehen (§ 21), oder wenn sie aus dem Privathaushalt heraustreten und den Kreislauf in der Volkswirtschaft wieder beginnen, wobei zu beachten ist, daß dieser letztere Fall in der Form der Versteigerung oder durch Privatverkauf erfolgen kann: hier hat § 23 Abs. 1 Nr. 3 einzusetzen. Für die Auslegung ist es wichtig, sich dieses System vor Augen zu halten, da § 23 wesentliche Mängel in der Formulierung aufweist und es sich fragt, ob sie im Wege der Auslegung zu überwinden sind.

IV. Steuersubjekt ist diejenige Person, die außerhalb der gewerblichen Tätigkeit liefert. Dabei kommen zwei Möglichkeiten in Betracht.

1. Die Person ist überhaupt nicht Gewerbetreibender oder Angehöriger eines freien Berufs (Beamter, Angestellter, Arbeiter, Rentner, Pensionär): dann

fällt jeder Umsatz, soweit er sich auf die bestimmten Luxusgegenstände bezieht, unter die Luxussteuer.

2. Die Person ist zwar Gewerbetreibender, dann kommt die Luxussteuer nur in Betracht, wenn der Umsatz mit dem Gewerbebetrieb nichts zu tun hat (vgl. AusfBest. § 179 Abs. 3, abgedruckt zu I S. 511). Die Unterscheidung ist hier dann nicht leicht, wenn der Gewerbetreibende zwar an sich nicht mit den betreffenden Luxusgegenständen handelt, sie aber für ihn ein Betriebsmittel sind und er sie veräußert, weil er den Gebrauch im Betrieb einstellen oder den Gegenstand ersetzen will. Das kommt in Betracht bei Automobilen und Wagen, die ein Gewerbetreibender (auch ein Landwirt) in seinem Betriebe verwendet, und bei Klavieren und Musikapparaten, die ein Gastwirt, ein Tanz- oder Musiklehrer in seinem Betriebe verwendete. Erfolgen die Veräußerungen solcher Gegenstände innerhalb oder außerhalb des Gewerbebetriebes? M. E. ist das erstere anzunehmen. Die Gegenstände gehören nicht zur Privatwirtschaft, sondern zum Anlagekapital des Unternehmers, veräußert er sie, so geschieht das innerhalb seiner gewerblichen (oder beruflichen) Tätigkeit, er muß das vereinnahmte Entgelt daher in seiner Steuererklärung angeben (vgl. dazu zu § 1 C III S. 196ff.), sie unterliegen je nach der Lage der Sache der allgemeinen Umsatzsteuer oder — wenn sie unter § 21 fallen und im Kleinhandel veräußert werden — der Luxussteuer. Folgerichtig muß die Sonderluxussteuer nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 wegfallen.

V. Die Haftung des Abnehmers. Bei der Sonderluxussteuer der Privatumsätze begnügt sich das Gesetz nicht mit einem Steuersubjekt. Neben dem Verkäufer ist vielmehr auch der Abnehmer für haftbar erklärt.

1. Die Vorschrift fand sich schon in § 83a WUStG. (s. oben zu II) und in § 25 Abs. 2 des alten UStG. 1918. Einer Bezeichnung von Kloß WUStG. S. 55 folgend, ist der Ausdruck Steuerbürgschaft für diese Haftung gebraucht worden (1. Aufl. S. 194). Der Ausdruck ist insofern nicht zutreffend, als eine unmittelbare Haftung des Abnehmers besteht (vgl. zu 3).

2. Der Umfang der Haftung ergibt sich aus § 95 Abs. 1 AO.

Personen, die nebeneinander für eine Steuerschuld oder eine andere aus den Steuergesetzen entspringende Geldschuld haften, haften als Gesamtschuldner.

3. Die Haftung ist nicht davon abhängig, daß zunächst die Beitreibung beim Lieferer vergeblich versucht worden ist; sie tritt vielmehr mit der Entstehung der Steuerschuld ein. Es ist aber folgendes zu unterscheiden:

a) Die Bezahlung hat in der in § 39 Abs. 1—3 angegebenen Art zu erfolgen: die Steuerschuld wird danach für den Lieferer zwei Wochen nach Empfang der Zahlung mit der Verpflichtung zur Ausstellung einer Quittung fällig; für den Abnehmer tritt die Fälligkeit erst binnen zwei Wochen nach Empfang einer nicht verstempelten Quittung, spätestens binnen 1 Monat nach der Zahlung des Entgelts. (Näheres vgl. zu § 39.)

b) Ist die Steuerschuld danach sowohl für den Lieferer wie für den Abnehmer fällig geworden, so kann das Umsatzsteueramt sich, ohne an eine Reihenfolge gebunden zu sein, an jeden von beiden halten.

c) Rechtsmittel stehen sowohl dem Lieferer wie dem Abnehmer zu, und zwar — ohne daß § 99 Abs. 1 AO. heranzuziehen wäre — nach § 220 Abs. 1 AO., da eine formelle Heranziehung nicht in Frage kommt. § 220 Abs. 1 AO. lautet:

Ist ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen, so gilt als Steuerbescheid [gegen den das Berufungsverfahren gegeben ist] *jede Willenskundgebung eines Finanzamts (Umsatzsteueramts) oder einer*

Hilfsstelle eines Finanzamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird.

4. Die Frage, wer die Steuer im Verhältnis der Beteiligten untereinander zu tragen hat, der Lieferer oder der Abnehmer, ist zivilrechtlicher Natur. In erster Linie entscheiden Vereinbarungen unter den Beteiligten. Ist nichts vereinbart, so kommt jedenfalls, wie Kloß S. 93 nachweist, § 369 BGB., wonach in Ermangelung gegenteiliger Abmachungen der Schuldner (Abnehmer) die Kosten der Quittung trägt, nicht in Betracht. Denn, abgesehen davon, daß die Steuer nicht durch Verstempelung der Quittung entrichtet zu werden braucht (vgl. AusfBest. § 184, unten zu § 39), wird die Quittung hier nicht vom Schuldner verlangt, sondern vom Steuergesetz als zwingende Vorschrift des öffentlichen Rechts. Nicht zutreffend scheint mir aber, wenn Kloß wieder § 270 BGB. heranzieht, wonach der Schuldner Geld auf seine Kosten dem Gläubiger zu übermitteln hat. Es ist nicht richtig, daß die Steuer auf der Zahlung ruht, Steuergegenstand ist vielmehr gerade nicht die Zahlung, sondern die Lieferung. M. E. ist aus dem Wortlaut des § 23 Abs. 1 Nr. 3 der Wille des Gesetzes zu folgern, daß der Lieferer in erster Linie die Steuer tragen soll, es steht ihm frei, den Preis so zu bemessen, daß er sich schadlos hält. Die Haftung des Abnehmers wird erst dadurch akut, daß der Lieferer seine Pflicht zur Zahlung nicht rechtzeitig nach § 39 Abs. 1 erfüllt. Die Vorschrift über die Steuerpflicht des Lieferers soll den Abnehmer vor einer Inanspruchnahme schützen. Kommt der Lieferer seiner Verpflichtung nicht nach, so wird er nach § 823 Abs. 2 BGB. dem Abnehmer zum Ersatz des Schadens, d. h. der Steuer, die jener nun zahlen muß, verpflichtet.

5. Im übrigen vgl. zum Steuerverfahren bei Privatumsätzen zu § 39 (dort auch §§ 183ff. AusfBest.).

VI. Steuerobjekt ist die entgeltliche Lieferung i. S. des § 5. Die Entgeltlichkeit und damit die Luxussteuerpflicht hat RFH. 2. S. v. 14. Nov. 1919 (RStBl. 1920 S. 153) verneint, wenn Miterben untereinander Nachlaßgegenstände verteilen, weil nach dem Sinn des UStG. in einer Erbauseinandersetzung kein entgeltliches Umsatzgeschäft erblickt werden solle, wie aus der Befreiung in § 1 Nr. 3 (S. 214) folgt. Dem wird zuzustimmen sein.

Die Lieferung muß sich auf Luxusgegenstände, und zwar auf solche bestimmter Art beziehen. Die Auflösung der Bezugnahmen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 findet sich in dem zu I (S. 510) abgedruckten § 179 AusfBest. Es handelt sich um zwei Gruppen, deren Sonderung wegen der weiteren Auslegung zweckmäßig erscheint.

1. Die aus § 15 entnommenen Luxusgegenstände: Gegenstände aus oder in Verbindung mit Edelmetallen, die nicht Gegenstände des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst sind, insbes. Uhren und Gespinste aus Edelmetall (§ 15 I Nr. 1); plattierte und vergoldete oder versilberte Waren [Doublé] (§ 15 I Nr. 2); Gegenstände aus Bernstein, Gagat usw. (§ 15 I Nr. 5); Schmucksachen aller Art (§ 15 II Nr. 1); Flügel, Klaviere, Harmonien, Streich- und Zupfinstrumente, Musikapparate (§ 15 II Nr. 6); Personenfahrzeuge (Wagen, Automobile, Ruder- und Segelboote usw., § 15 II Nr. 8); zugerichtete Felle und Pelzsachen (§ 15 II Nr. 10); Teppiche (§ 15 II Nr. 22). Die nähere Umgrenzung ergeben die entsprechenden Paragraphen der AusfBest.

2. Die aus § 21 entnommenen Luxusgegenstände: Edelmetalle, Edelsteine, Perlen, Halbedelsteine und die zum Juweliergewerbe oder zur Gold- und Silberschmiedekunst gehörenden Gegenstände daraus (§ 21 Abs. 1 Nr. 1);

Originalwerke (§ 21 Abs. 1 Nr. 2); Antiquitäten, alte Drucke, Sammelgegenstände (§ 21 Abs. 1 Nr. 3).

VII. Steuermaßstab ist das vereinnahmte Entgelt. Daß bei der Sonderluxussteuer auf Privatumsätze ausnahmsweise zum Entgelt nicht die Steuer selbst gehört, wurde schon zu § 12 VI 2 (S. 196) erörtert. Die Steuer beträgt also genau 15 v. H. des Entgeltes und bewirkt nicht, wie sonst, eine Belastung von 17,647 v. H.

VIII. Die Befreiung von der Steuer (§ 23 Abs. 2).

1. Die Einfügung der Sonderluxussteuer bei Privatverkäufen in den Abschnitt der Kleinhandelluxussteuer hat zu Unklarheiten darüber geführt, ob die Luxussteuerpflicht stets gegeben ist oder nur, wenn der Umsatz im Kleinhandel erfolgt. Für die letztere Lösung spricht die Vorschrift des § 23 Abs. 2, danach kann die liefernde Privatperson die Lieferung steuerfrei lassen (und zwar gänzlich steuerfrei, da ja eine allgemeine Umsatzsteuer nicht für Privatverkäufe vorgesehen ist), wenn sie an Weiterveräußerer absetzt und dabei die Formen des § 22 (Vorlegung der Weiterveräußerungsbescheinigung) und des § 39 Abs. 4 (Vermerk in der Quittung) gewahrt werden. Führt man diesen Grundsatz aber allgemein durch, so ergeben sich für die 1. Gruppe der in § 23 Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Luxusgegenstände (VI, 1) sehr unerwünschte Folgen.

a) § 23 Abs. 2 setzt den formalen Nachweis des § 22 (S. 499ff.) voraus. Dieser Nachweis ist nur zu erbringen, wenn der Erwerber im Besitz einer Weiterveräußerungsbescheinigung des Umsatzsteueramtes ist. Für die Gegenstände der ersten Gruppe gibt es aber Weiterveräußerungsbescheinigungen nicht: wollte man die Notwendigkeit ihrer Ausstellung aus § 23 Abs. 2 herleiten, so würde sich ergeben, daß sie nur für die Zwecke des Ankaufs bei Privatpersonen ausgestellt werden müßten. Die Gefahr des Mißbrauchs wäre selbstverständlich sehr groß. Nicht zutreffend ist jedenfalls die von verschiedenen Seiten (Hochschild DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 279; Delbrück und Rodewald das. S. 281; Kaiser DStBl. Bd. 2, 1919/20 S 641) aufgestellte Meinung, daß dann eben der Nachweis der Weiterveräußerereigenschaft auf andere Weise zu führen sei: denn § 22, auf den § 23 Abs. 2 Bezug nimmt, ist nach der Auslegung des RFH. und nach seinem Abs. 3 eine strenge Formalvorschrift, die bei Nichtbeachtung zur Einführung einer neuen Steuerpflicht führt (vgl. zu § 22 III S. 502).

b) Würde man aus § 23 Abs. 2 die Notwendigkeit, Wiederveräußerungsbescheinigungen bei den Gegenständen der ersten Gruppe lediglich für Privatankäufe auszustellen, herleiten, so wäre das Ergebnis eine völlige Aufhebung der Luxussteuer auf Privatverkäufe für alle die Fälle, in denen die Gegenstände von einem Händler erworben werden. Die Gegenstände würden von der Privatperson luxussteuerfrei an den die Bescheinigung vorzeigenden Händler veräußert, dieser verkaufte sie weiter, ohne daß eine Luxussteuer in Betracht kommt, da sie ja der normalen Kleinhandelsteuer des § 21 nicht unterliegen. Sie würden also in den Kreislauf der Volkswirtschaft eintreten, ihn durchlaufen und ihn wieder verlassen, ohne von der Luxussteuer erfaßt zu sein. Nur wenn beim Händler etwa eine Renovierung nötig wird, die als Herstellung i. S. des § 18 anzusehen ist, würde die Herstellersteuer eintreten. Diesem Versagen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 gegenüber läßt sich auch nicht darauf hinweisen, daß die Gegenstände ja, als sie neu in den Verkehr kamen, bereits von der Herstellerluxussteuer des § 18 erfaßt seien, denn einmal ist das nur bei den Gegenständen der Fall, die nach dem 31. Dez. 1919 neu vom Hersteller veräußert worden sind und dann würde dieser Hinweis sich ja gegen die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 3 bei den Gegenständen der ersten Gruppe überhaupt richten, sie wäre überflüssig und schädlich. Tatsächlich entspringt sie aber den zu II dargelegten Grundsätzen.

Die völlige Aufhebung einer Vorschrift durch eine Befreiung kann aber nicht dem Sinne des Gesetzes entsprechen. Dazu kommt, daß § 23 Abs. 2 offenbar dem § 10 Abs. 2 des alten UStG. 1918 entstammt, das nur eine Kleinhandelluxussteuer kannte. Der RFM. (v. 8. Jan. 1920, 9. Febr. 1920 RStBl. S. 65 und S. 194) und mit ihm die (vom RR. nach § 45 genehmigten) AusfBest. § 180 — Abs. 5 — (abgedruckt zu I S. 512) stellen sich daher auf den Standpunkt, daß § 23 Abs. 2 nur auf die Luxusgegenstände der zweiten Gruppe (VI, 2), die aus § 21 entnommen sind, passe und nur auf sie anzuwenden sei, im übrigen aber müsse die Luxussondersteuer des § 23 Abs. 1 Nr. 3 für die Gegenstände aus § 15 als eine ergänzende Sondersteuer für der Herstellersteuer unterliegende Luxusgegenstände aufgefaßt und daher deren Prinzip auf die Besteuerung der Privatpersonen übertragen werden; daraus ergebe sich, daß die Luxussteuer beim Eintritt der Ware in die Volkswirtschaft einzutreten habe, d. h. bei gewerbsmäßigem Umsatz beim Verkauf durch den Hersteller (§ 15) und entsprechend beim privaten Umsatz beim Verkauf durch die Privatperson. Die Privatperson wird also gleichsam als Hersteller fingiert. Gegen diese Auffassung lassen sich gewisse Bedenken aus der Wortfassung herleiten: § 23 spricht im Anfang davon, daß die erhöhte Steuerpflicht des § 21 die Privatverkäufe umfasse und § 23 Abs. 2 nimmt die erste Gruppe der Gegenstände nicht aus. Im Gegensatz zu dieser Wortauslegung (Literatur s. oben) möchte ich mich doch der Auffassung des RFM. anschließen (s. Popitz DStZ. Bd. 9, 1920/21, S. 4): sie gewährleistet allein die Durchführung der (unzweifelhaften) gesetzgeberischen Absicht und bedient sich dabei einer Auslegungstechnik, die durchaus den Erfordernissen entspricht, die bei Steuergesetzen, d. h. wirtschaftlichen, nicht privatrechtlichen Gesetzen anzuwenden sind (vgl. § 4 AO.: „Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen" und auch Popitz DJZ. Bd. 23, 1918, S. 591 zu X); auch der RFH. hat in einer großen Reihe von Erkenntnissen sich zu einer Auslegung bekannt, die den Willen des Gesetzgebers, den Zweck des Gesetzes betont (vgl. Dorn im Jahrbuch des Steuerrechts Bd. I, 1920, zu § 4 AO.).

2. Die Rechtslage ist danach die folgende:

a) Bei der ersten Gruppe der Luxusgegenstände (VI, 1), d. h. den aus § 15 entnommenen, ist jeder Umsatz aus privater Hand luxussteuerpflichtig, gleichgültig, ob der Erwerber wieder eine Privatperson oder ein Weiterveräußerer ist: eine Weiterveräußerungsbescheinigung gibt es nicht, ihre Ausstellung ist unzulässig, wird sie trotzdem vorgelegt, ist sie entweder gefälscht oder nichtig und darf nicht beachtet werden. Der Erwerber, der weiter veräußert, unterliegt einerseits wieder der Luxussteuer, wenn er eine Privatperson ist; ist er ein Gewerbetreibender, der die Gegenstände innerhalb seines Gewerbes veräußert (vgl. IV, 2 S. 515), so ist er luxussteuerfrei. Benutzt er den Gegenstand zur Herstellung eines neuen, d. h. erneuert er ihn unter Verwendung wesentlicher Stoffe in einem solchen Umfange, daß der renovierte Gegenstand als hergestellt i. S. des § 18 I 1 d (S. 460) anzusehen ist (wozu z. B. das Lackieren eines Wagens, das Füttern oder Beziehen eines Pelzes, das Einziehen neuer Saiten in ein Klavier gehören wird), so ist er bei der Weiterveräußerung als Hersteller nach § 15 luxussteuerpflichtig, hat aber wegen des von ihm verwandten Luxusgegenstandes einen Vergütungsanspruch nach § 19 (S. 472) in Höhe des von ihm an die Privatperson gezahlten Entgelts, und zwar in voller Höhe. (Der Nachweis ist leicht, weil er ja die verstempelte Quittung nach § 39 als Beleg haben soll.)

b) Bei der zweiten Gruppe der Luxusgegenstände (VI, 2), d. h. den aus § 21 entnommenen, ist der Umsatz an solche Personen, die eine Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegen, steuerfrei (vollständig, s. § 23 Abs. 2), wenn die

liefernde Privatperson die Formen des § 39 Abs. 4 beachtet, d. h. auf der Quittung die Nummer usw. der Bescheinigung vermerkt. Der Erwerber ist nur dann nach § 21 luxussteuerpflichtig, wenn er im Kleinhandel veräußert.

3. Eine weitere Befreiung, d. h. eine Berechtigung der Privatperson, den Verkauf unversteuert zu lassen, enthält § 24 Abs. 3 für den Fall der Verwendung des Gegenstands für bestimmte bevorrechtigte Zwecke. Vgl. dort, auch darüber, daß in diesem Fall ein Anlaß zur Sonderbehandlung der Umsätze der ersten Gruppe der Luxusgegenstände (VI, 1) nicht besteht.

IX. Die Versteigerung der aus § 15 nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 übernommenen Luxusgegenstände.

1. § 23 Abs. 1 Nr. 2 (s. C S. 508) macht nur die Luxusgegenstände des § 21 bei der Versteigerung luxussteuerpflichtig. § 17 Nr. 2 (s. S. 445) bezieht sich nur auf die Versteigerung der (aller) in § 15 bezeichneten Luxusgegenstände, wenn der Auftraggeber ein Hersteller ist. Danach würde bei den Luxusgegenständen, die nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 der Sonderluxussteuer bei Privatumsätzen unterliegen, aber dem § 15 entstammen, also bei der zu VI 1 bezeichneten ersten Gruppe, Luxussteuerfreiheit eintreten, wenn sie im Auftrage einer Privatperson versteigert werden. Danach stände die Sonderluxussteuer bei Privatumsätzen bezüglich der ersten Gruppe unter allen Umständen auf dem Papier, denn zur Ersparung einer Steuer von 15 v. H. würde selbstverständlich der leicht erreichbare Weg der Versteigerung gewählt werden. § 5 AO. (Mißbrauch privatrechtlicher Formen) könnte selbstverständlich nicht helfen, denn die Versteigerung ist in keiner Weise eine bei Privatumsätzen ungewöhnliche Rechtsform.

2. RFM. v. 27. Febr. 1920 (RStBl. S. 216) geht diesem Ergebnis aus dem Wege, indem er die zu VIII 1 und 2 (S. 517 f.) entwickelten Grundsätze folgerichtig durchführt. Wird § 23 Abs. 1 Nr. 3 dahin ausgelegt, daß in ihm bei den freihändigen Verkäufen der Luxusgegenstände der ersten Gruppe (VI 1) die liefernde Privatperson dem Hersteller gleichgestellt wird, so steht allerdings nichts entgegen, die gleiche Auslegung auch dem § 17. Nr. 2 (S. 445) zuteil werden zu lassen: als Hersteller i. S. dieser Vorschrift gilt — nicht bei allen Luxusgegenständen des § 15, aber — bei den in § 23 Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten auch die Privatperson. Der Versteigerer muß also, wenn er Gegenstände des § 15 veräußert, unterscheiden:

a) Sind es Gegenstände, die in § 23 Abs. 1 Nr. 3 aufgeführt sind, so hat er Luxussteuer zu berechnen, wenn der Auftrag von einem Hersteller oder einer Privatperson ausgeht. Nur wenn der Auftraggeber ein Gewerbetreibender ist, der lediglich Handel mit den Gegenständen treibt, ist keine Luxussteuerpflicht gegeben.

b) Sind es sonstige Gegenstände des § 15, so hat er die Luxussteuer nur zu berechnen, wenn der Auftraggeber Hersteller der Gegenstände ist.

X. Über die Versteuerungsform und die Kontrollvorschriften bei der Sonderluxussteuer bei Privatpersonen vgl. unten zu § 39.

E. Die Luxussteuerpflicht der Einfuhr von Luxusgegenständen im Kleinhandel (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 und § 23 Abs. 2).

I. Die **AusfBest.** §§ 12 und 16, die zu § 17 (III 1a S. 445) abgedruckt sind, beziehen sich nicht bloß auf die Herstellersteuer bei der Einfuhr, sondern auch auf die Kleinhandelsteuer bei der Einfuhr (§ 12 Abs. 2 und 3; § 16 Nr. 2). Vgl. dort.

II. Wegen der **volkswirtschaftlichen Bedeutung** der Luxussteuerpflicht der Einfuhr vgl. zu § 17 III 2 (S. 447). Dort auch die Gründe für den Unterschied in der Formulierung des § 17 Nr. 3 und des § 23 Abs. 1 Nr. 4.

III. Das Steuersubjekt (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, AusfBest. § 16 Nr. 2).

1. Im Gegensatz zu § 17 Nr. 3 schließt sich § 23 Abs. 1 Nr. 4 enger an den Aufbau des UStG. an, setzt also einen Umsatz und zwei an ihm beteiligte Personen, den ausländischen Lieferer und den inländischen Erwerber, voraus. Trotzdem kann steuerpflichtig nicht, wie bei der normalen Umsatz- und Luxussteuer, der Lieferer sein, denn dieser entzieht sich der deutschen Steuerhoheit. Der Steuerfiskus hält sich daher an den Erwerber.

2. Erwerber ist, wer als Abnehmer demjenigen gegenübersteht, der aus dem Ausland liefert. Näheres vgl. zu § 17 III 3 a und c (S. 447).

3. Nicht jeder Erwerber aus dem Ausland ist luxussteuerpflichtig. Vielmehr muß er im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Der Russe, der in Paris Schmuck kauft und auf der Heimfahrt damit durch Deutschland fährt, ist luxussteuerfrei. Andererseits kommt es auf die Staatsangehörigkeit nicht an. Der Engländer, der in Dresden ständig wohnt, ist als Erwerber aus dem Ausland luxussteuerpflichtig. Für die Begriffe des Wohnsitzes sind die folgenden Vorschriften der AO. maßgebend:

> *§ 62 Abs. 1 AO. Einen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze hat jemand da, wo er eine Wohnung unter Umständen inne hat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen.*
>
> *§ 63 AO. Einen gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schließen lassen, an diesem Orte oder in diesem Lande nicht nur vorübergehend zu verweilen.*

Über die Auslegung vgl. A. Strutz VZuwStG., 1920, S. 56 ff. Ist der Erwerber ein Gewerbetreibender, so wird der Sitz seiner Firma entscheiden müssen (vgl. zu § 17 Nr. 3 III 3 a γ (S. 448).

IV. Das Steuerobjekt.

1. Im Gegensatz zu § 17 Nr. 3 ist Steuergegenstand nicht das Verbringen in das Inland, sondern die Lieferung aus dem Ausland in das Inland, also kein tatsächlicher, sondern ein Rechtsvorgang. Wegen des Begriffs der Lieferung vgl. zu § 5 (S. 309), zu beachten ist insbes., daß auch das Verbringen auf Grund eines Kommissionsgeschäfts zwischen einem ausländischen Kommittenten und einem inländischen Kommissionär eine Lieferung darstellt (zu § 5 VI 6 S. 324).

2. Die Begriffe Ausland und Inland sind steuerrechtlich, nicht zollrechtlich zu verstehen (vgl. zu § 2 Nr. 1 B VI S. 231). Auch wer ein Perlenhalsband aus England nach Helgoland sich liefern läßt, ist luxussteuerpflichtig.

3. Im Gegensatz zu dem Normalfall der Umsatz- und Luxussteuer braucht der Lieferer keine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, auch wer in Paris von einer Privatperson ein Reitpferd kauft und es über die Grenze bringt, ist luxussteuerpflichtig.

4. Die Lieferung braucht nicht über die Grenze in der Art zu erfolgen, daß sich die Lieferung unmittelbar vom Ausland nur nach dem Inland vollzieht (wie das bei der Befreiung nach § 2 Nr. 1 erforderlich ist, vgl. zu § 2 B VII S. 232). Vielmehr kennt § 23 Abs. 1 Nr. 4 zwei Fälle.

a) Der Kauf im Ausland mit anschließendem Verbringen ins Inland. Die Lieferung wickelt sich völlig im Ausland ab. Der Erwerber (s. oben III, bes. 3) kauft in Amsterdam einen Diamantschmuck oder in Italien ein Kunstwerk, erhält den Gegenstand übergeben und kommt damit über die Grenze nach Deutschland zurück.

b) Der Kauf über die Grenze in dem zu § 2 Nr. 1 B VII S. 232 dargelegten Sinn. Der Erwerber hat die Ware im Ausland gekauft oder vom Inland aus im Ausland durch Beauftragte oder schriftlich bestellt und erhält sie zugesandt.

5. Nicht jede Lieferung ins Inland ist luxussteuerpflichtig, sondern nur diejenige im Kleinhandel (§ 23 Abs. 2). Dabei gilt die Formalvorschrift des § 22; es ist also jede Einfuhrlieferung luxussteuerpflichtig, bei der der Erwerber nicht durch Vorlegung der Weiterveräußerungsbescheinigung dartut, daß er nicht im Kleinhandel erwirbt; die Vorlegung erfolgt nicht dem Lieferer gegenüber, um dessen Steuerpflicht es sich ja gar nicht handelt, sondern dem Umsatzsteueramt gegenüber. Wer außerhalb des Kleinhandels Luxusgegenstände einführt, ist also von der Steuererklärung an sich nicht entbunden; indem er aber gleichzeitig mit ihr die Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegt, wird er steuerfrei.

6. Eine Befreiung tritt ferner ein, wenn der Erwerber zu den nach § 24 bevorrechtlichten Zwecken erwirbt und die Verwendungsbescheinigung i. S. des § 24 Abs. 2 dem Umsatzsteueramt vorlegt. Vgl. zu § 24.

V. Die Entstehung der Steuerschuld (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2). Die Steuerschuld entsteht, sobald der Gegenstand ins Inland gelangt, also die (staatsrechtliche, nicht die zollrechtliche) deutsche Grenze passiert. Über das weitere Verfahren vgl. zu § 38.

VI. Der Steuermaßstab ist das für den Gegenstand gezahlte Entgelt und zwar nach § 8 Abs. 2 (vgl. zu § 8 D II 3 S. 376) erhöht um den Eingangszoll. Wegen der Umrechnung fremder Valuta und wegen des Ersatzes des Entgelts durch den gemeinen Wert vgl. ebenfalls dort.

VII. Wegen des Verfahrens vgl. zu § 38.

F. Die Luxussteuerpflicht der Ausfuhr von Originalwerken und Antiquitäten (§ 23 Abs. 1 Nr. 5).

I. Vgl. **§ 14 AusfBest.**

§ 14. Auf die Luxussteuerpflicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes findet § 2 Nr. 1 des Gesetzes entsprechende Anwendung. Die Luxussteuerpflicht tritt nur dann ein, wenn der Hersteller am Tage des Verbringens ins Ausland 50 Jahre oder länger tot ist oder, wenn ein Hersteller nicht bekannt ist, seit der Herstellung 50 Jahre oder mehr verflossen sind. Die Werke der modernen Kunst unterliegen also der Steuer beim Verbringen in das Ausland nicht. Über den Vergütungsanspruch vgl. § 17 Nr. 2.

S. auch AusfBest. § 16 Nr. 3 (abgedruckt zu § 17 III 1a S. 446).

II. Begründung. Die Vorschrift hat keinerlei finanzielle Bedeutung. Auch volkswirtschaftlich könnte man Zweifel haben, ob nicht zur Stärkung unserer Valuta möglichst ungehindert hochwertige Kunstwerke ins Ausland verkauft werden sollten. Die Vorschrift rechtfertigt sich lediglich aus kulturellen Erwägungen. Der deutsche Kunstbesitz ist schon an sich durch den Tiefstand unserer Valuta stark gefährdet (vgl. die Maßnahmen hiergegen durch Ver. v. 11. Dezember 1919, RGBl. S. 1961). Die Gefährdung würde noch wachsen, wenn ins Ausland um 15 v. H. billiger verkauft werden könnte, als im Inland.

§ 23 Abs. 1 Nr. 5 stellt den einzigen Fall dar, in dem die Ausfuhr steuerpflichtig ist.

III. Steuersubjekt ist derjenige, der den Gegenstand ins Ausland verbringt. § 16 Nr. 3 AusfBest. (abgedruckt zu § 17 III 1a S. 445) enthält keine nähere Angabe. Verbringer ist an sich jeder, der einen Gegenstand der in § 23 Abs. 1 Nr. 5 bezeichneten Art bei dem Überschreiten der Grenze in Gewahrsam hat. Damit würde also der Frachtführer, der Spediteur usw. an der Grenze steuerpflichtig sein (vgl. zu § 17 III 3 b S. 448). Das ist auch durchaus möglich. In erster Linie ist aber offenbar, wie § 41 ergibt, an den Kunsthändler gedacht, der ins Ausland liefert. Man wird daher, entsprechend dem umgekehrten Falle in § 17 Nr. 3, so vorgehen müssen, daß als luxussteuerpflichtig zunächst derjenige anzusehen ist, der als Lieferer dem ausländischen Abnehmer gegenübersteht, und erst, wenn ein solcher Lieferer nicht vorhanden ist, derjenige, der den Gegenstand beim Überschreiten über die Grenze im Gewahrsam hat.

IV. Steuerobjekt.

1. Steuerobjekt ist nicht bloß die Lieferung, sondern jedes Verbringen ins Ausland, also auch die Verbringung zum Zwecke des Verkaufs ins Ausland, für eine Ausstellung, infolge einer Schenkung, eines Erbfalls, als Heiratsgut, infolge Verzuges ins Ausland usw. Ausnahmen sind nur auf Grund des § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436) durch Billigkeitserlaß des RFM. zulässig.

2. Das Verbringen muß sich auf die in § 23 Abs. 1 Nr. 5 bezeichneten Gegenstände beziehen. Dabei ist folgendes zu beachten:

a) Nicht alle Originalwerke (Begriff vgl. § 48 III AusfBest.) kommen in Betracht, sondern nur diejenigen, deren Hersteller bereits fünfzig Jahre tot sind oder die, wenn die Hersteller nicht bekannt sind, bereits vor mehr als fünfzig Jahren hergestellt sind. Bilder neuer Meister sind also bei der Ausfuhr frei.

b) Das gleiche gilt von den Antiquitäten (Begriff vgl. zu § 79 III 3 AusfBest.).

c) Von den in § 21 Abs. 1 Nr. 3 genannten Sammelgegenständen kommen nicht alle in Betracht, sondern nur solche, die für die Geschichte, die Kulturgeschichte oder die Urgeschichte der Pflanzen- und Tierwelt von Bedeutung sind. Die Vorschrift wegen des Alters (50 Jahre) gilt auch hier und kann zur freien Ausfuhr wertvoller Erinnerungsstücke (z. B. aus dem Weltkrieg, an Bismarck u. a.) führen.

α) Zur Geschichte und Kulturgeschichte wird auch Kunst- und Literaturgeschichte zu rechnen sein. Eine Beschränkung auf deutsche Geschichte ist nicht vorgesehen. RSchA. v. 10. Dez. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 32) weist mit Recht darauf hin, daß auch die Numismatik eine für die Geschichtsforschung wichtige Hilfswissenschaft ist und daher über 50 Jahre alte Medaillen und Münzen bei der Ausfuhr luxussteuerpflichtig sind, dagegen Briefmarken, von besonders bedeutungsvollen Raritäten abgesehen, im allgemeinen für die Geschichte und Kulturgeschichte ohne größere Bedeutung sind. Im einzelnen Falle wird ein Sachverständigengutachten nötig werden.

β) Die übrigen Ausdrücke entstammen dem pr. Ausgrabungsgesetz v. 26. März 1914 (GS. S. 41) und beziehen sich auf paläontologische Reste. Mineralien und Gesteine gehören nicht hierzu.

3. Die Luxussteuerpflicht jedes Verbringens kann zur Doppelbesteuerung eines Ankaufs in Deutschland führen.

a) Kauft ein Ausländer, ohne eine Wiederveräußerungsbescheinigung vorzulegen (die er nach § 204 Satz 2, § 205 Abs. 2 AusfBest., wenn er Händler ist, erlangen kann), im Inland, so ist der Lieferer, der deutsche Kunsthändler oder die Privatperson, bei der er kauft, nach § 21 oder § 23 Abs. 1 Nr. 3 luxussteuerpflichtig.

Übernimmt der Lieferer das Verbringen ins Ausland an den Käufer, so wird eine zweite Steuerpflicht nicht anzunehmen sein, da luxussteuerpflichtiger Lieferer und Verbringer sich decken (s. oben zu III): es muß unterstellt werden, daß § 23 Abs. 1 Nr. 5 nicht eine besondere Steuerpflicht begründet, wenn das Verbringen lediglich ein Teil einer bereits im Inland luxussteuerpflichtigen Lieferung ist, § 23 Abs. 1 Nr. 5 erschöpft sich dann darin, die Steuerfreiheit der Lieferung ins Ausland, die an sich aus § 2 Nr. 1 folgt, aufzuheben; das folgt auch aus § 41, wo der inländische gewerbsmäßige Lieferer (Kunsthändler) zur Versteuerung bei seiner vierteljährlichen Steuererklärung ermächtigt wird. Übergibt dagegen der inländische Lieferer das Kunstwerk dem Abnehmer bereits im Inland, der also bereits hier Eigentümer wird, und nimmt dieser seinen Kauf mit ins Ausland, so tritt eine neue Steuerpflicht bei dem verbringenden Käufer ein: sie wird nur durch Billigkeitserlaß nach § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436) je nach den Umständen des einzelnen Falles beseitigt werden können.

b) Der zuletzt behandelte Fall wird besonders beim Erwerb in Versteigerungen unvermeidlich sein. Derjenige, der das Meistgebot erhält und das Werk sich übergeben läßt, ist Eigentümer, die Lieferung ist im Inland abgeschlossen. Hat er unter Vorlegung einer Weiterveräußerungsbescheinigung gekauft, so tritt nur eine Steuerpflicht, die bei der Ausfuhr, ein, andernfalls sind zwei Steuerpflichten (Versteigerung, Ausfuhr) unvermeidlich (so auch RSchA. v. 10. Dez. 1918, Amtl. Mitt. 1919 S. 32).

V. Steuermaßstab ist entweder das Entgelt, das der Verbringer, wenn er Lieferer ist, vereinnahmt, oder der gemeine Wert. Vgl. § 41 Abs. 2 und § 38 Abs. 2.

VI. Zum Ausgleich von **Härten** kommen drei Maßnahmen in Betracht:

1. Der Billigkeitserlaß nach § 108 AO., auf den bereits wiederholt hingewiesen wurde. Er kann auch im voraus ausgesprochen werden, z. B. für die Versendungen zu einer Ausstellung im Ausland usw.

2. Die Vergütung bei der Wiedereinfuhr, vgl. zu § 24 Abs. 4.

3. Die Stundung der Steuer. Von ihr wird vor allem bei sogenannten Kollektionssendungen ins Ausland (z. B. von Münzen) Gebrauch zu machen sein, damit die Steuer nur für diejenigen Stücke entrichtet wird, die tatsächlich im Ausland abgesetzt sind, und nicht auch für diejenigen, die wieder zurückkommen. Vgl. zu § 167 AusfBest.

VII. Wegen des **Verfahrens** vgl. auch zu § 41.

§ 24.

(1) **Dem Erwerber von Gegenständen der im § 21 bezeichneten Art vergütet die Steuerstelle auf Antrag nach näherer Bestimmung des Reichsrats den Teil des von ihm beim Erwerb entrichteten Entgelts, der dem Unterschiede zwischen der Steuer nach § 13 und § 21 für die Lieferung an ihn entspricht, wenn er nachweist, daß er**

1. **die Gegenstände im öffentlichen Interesse, insbesondere auch für kirchliche oder wissenschaftliche Zwecke, erworben hat, oder,**
2. **soweit es sich um die im § 21 Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten Gegenstände handelt, sie für technische oder Heilzwecke erworben hat, oder,**

3. soweit es sich um die im § 21 Abs. 1 Nr. 5 bezeichneten Gegenstände handelt, diese ausschließlich oder überwiegend der Ausübung seines Gewerbes oder Berufs dienen und nicht ihrer Beschaffenheit nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.

(2) Wird nachgewiesen, daß die Gegenstände in einer nach der vorstehenden Vorschrift zur Vergütung Anlaß gebenden Art verwendet werden sollen, so kann nach näherer Bestimmung des Reichsrats die Steuerstelle dem Lieferer gestatten, die Steuer nur nach dem Steuersatze des § 13 in Ansatz zu bringen.

(3) Die Vorschriften der Absätze 1 und 2 finden in den Fällen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 und 4 entsprechende Anwendung, und zwar im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 auch bei den Musikinstrumenten, die für Lehr- oder berufliche Zwecke erworben werden; sowie bei Fahrzeugen zur Personenbeförderung, wenn die im Abs. 1 Nr. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Vergütung (Abs. 1) oder die Steuerbefreiung (Abs. 2) umfaßt dabei den gesamten Steuerbetrag.

(4) Die Steuerstelle vergütet ferner die nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 entrichtete Steuer, wenn die dort genannten Gegenstände von demjenigen, der die Steuer entrichtet hat, oder dessen Erben wieder in das Inland gebracht werden.

Entw. 1918 § 22 Abs. 2. — Begr. 1918 S. 42/3. — Ber. 1918 S. 34, 63, 78—80. — Altes UStG. 1918 § 28 Abs. 2. — Entw. 1919 § 29. — Begr. 1919 S. 63. — Ber. 1919 S. 44, S. 52.

Inhalt.

I. 1. Die in § 24 Abs. 1 vorbehaltene nähere Bestimmung des RR. enthält **§ 198 AusfBest.**

§ 198. (1) Eine Vergütung des Unterschieds zwischen der Luxussteuer im Kleinhandel und der allgemeinen Umsatzsteuer findet gemäß § 24 des Gesetzes statt:

a) bei allen der Luxussteuer nach § 21 des Gesetzes unterliegenden Gegenständen, wenn der Erwerb der Gegenstände im öffentlichen Interesse liegt. § 197 Abs. 1a findet entsprechende An-

wendung. Ein öffentliches Interesse liegt hier besonders vor, wenn die im § 21 Abs. 1 Nr. 1—3 des Gesetzes aufgeführten Gegenstände für öffentliche Sammlungen, wenn Pferde (Nr. 5 a. a. O.) von öffentlichen Gestüten oder eingetragenen Zuchtverbänden im Interesse der heimatlichen Pferdezucht, lebendes Wild (Nr. 6 daselbst) von öffentlichen zoologischen Gärten erworben werden. Als eingetragene Zuchtverbände gelten solche, die beim Reichsverband für Zucht und Prüfung deutschen Halbbluts, Unionklub (für Vollblut) oder beim Verband der Kaltblutzüchter eingetragen sind.

b) *bei Edelmetallen, Gegenständen aus oder in Verbindung mit Edelmetallen und gefaßten Steinen, wenn der Erwerber nachweist, daß er sie zu technischen oder zu Heilzwecken verwendet (vgl. aber die Befreiungen im § 34 zu I 1d, 2g, I 1a, 2a);*

c) *bei Reit- oder Kutschpferden, wenn der Erwerber nachweist, daß sie ausschließlich oder überwiegend der Ausübung seines Gewerbes oder Berufs oder der Zucht dienen. Diese Voraussetzung ist besonders gegeben bei Landwirten, wenn die Beaufsichtigung des Wirtschaftsbetriebs infolge der Größe des Gutes, der Lage der Wirtschaftsbetriebe zueinander, der Entfernungen von der Bahnstation oder von der Einkaufs- und Absatzstelle (Märkte, Stadt) die Anschaffung eines oder mehrerer Pferde oder eines oder mehrerer Gespanne, je nach der tatsächlichen Lage des einzelnen Falles, z. B. auch der körperlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers und der Größe seiner Familie, erforderlich macht. Diejenigen Pferde, die darüber hinaus angeschafft werden, z. B. für den gesellschaftlichen Verkehr oder zum Besuche der Stadt zu anderen als geschäftlichen Zwecken, etwa zu Privateinkäufen der Angehörigen, fallen nicht hierunter.*

Bei Gewerbetreibenden und Angehörigen freier Berufe ist der Vergütungsanspruch gegeben, insoweit das Pferd zu Geschäfts- oder Berufszwecken, nicht aber, wenn es vorzugsweise zu Vergnügungsritten oder -fahrten des Inhabers und seiner Familienmitglieder, in der Regel auch nicht, wenn es zu der Fahrt von der Wohnung zu den Geschäftsräumen verwendet wird.

Der Vergütungsanspruch ist nicht gegeben, wenn der Beschaffenheit der Pferde nach die Absicht äußerer Wirkung im Vordergrunde steht.

(2) § 196 Abs. 3 und § 197 Abs. 2, 3 finden entsprechende Anwendung.

2. Die in § 24 Abs. 2 vorbehaltene nähere Bestimmung des RR. enthält **§ 199 AusfBest.**

§ 199. (1) Auf Antrag des Kauflustigen kann bei der Luxussteuer im Kleinhandel nach § 24 Abs. 2 des Gesetzes an Stelle der Vergütung die vorherige Genehmigung zur Lieferung unter Ansatz lediglich der allgemeinen Umsatzsteuer treten. Es ist zu beachten, daß eine solche vorherige Befreiung hinsichtlich der Luxussteuer beim Erwerbe vom Hersteller (§ 15 des Gesetzes) nicht gegeben ist. Der Antragsteller hat nachzuweisen, daß bei ihm die Voraussetzungen für eine Verwendung zu den im § 198 angegebenen Zwecken vorliegen.

(2) Gibt das Umsatzsteueramt dem Antrag statt, so händigt es dem Antragsteller eine Bescheinigung aus. Die Bescheinigung hat zu enthalten Vor- und Zuname (Firma), Wohnort (Sitz) nebst Straße und Hausnummer des Antragstellers, genaue Bezeichnung der Gegenstände, den Grund der Befreiung, Gültigkeitsdauer und laufende Nummer der Bescheinigung, einen Vermerk, daß Mißbrauch, insbesondere Überlassung an einen Dritten, Bestrafung nach § 356 AO. zur Folge hat, weiter Tag und Ort der Ausstellung und Unterschrift nebst Stempelaufdruck der ausstellenden Behörde. Der Stempelaufdruck darf nicht vorgedruckt sein, sondern ist in jedem Einzelfalle von dem zuständigen Beamten vorzunehmen. Als Anleitung dient Muster 64. Die Bescheinigung ist stempel- und gebührenfrei zu erteilen.

(3) Die Bescheinigung darf im allgemeinen nur für jeden einzelnen Anschaffungsfall ausgestellt werden, ihre Gültigkeitsdauer ist auf höchstens zwei Wochen zu bemessen. Personen, die Gegenstände bestimmter Art ständig im öffentlichen Interesse zu erwerben pflegen (z. B. öffentliche Behörden, Museen), kann die Bescheinigung auf die Dauer eines Kalenderjahrs ausgestellt werden; die Gegenstände sind dabei ihrer Art nach zu bezeichnen.

(4) Der Unternehmer, der für einen an sich luxussteuerpflichtigen Gegenstand nur eine Steuer von $1^1/_2$ v. H. in Ansatz bringt, hat sich die Bescheinigung aushändigen zu lassen und sie bei seinen Geschäftspapieren aufzubewahren. Er hat in dem Steuerbuche die im § 105 vorgeschriebenen Eintragungen zu machen, dabei den Steuerbetrag zum Satze von $1^1/_2$ v. H. zu berechnen und in der Bemerkungsspalte die Bescheinigung des Umsatzsteueramts genau zu bezeichnen.

(5) Nicht benutzte Bescheinigungen sind dem Umsatzsteueramte, das sie ausgestellt hat, zurückzugeben. Bei Prüfung des Steuerbuchs durch die Aufsichtsbeamten sind nicht benutzte Bescheinigungen einzuziehen und dem Ausstellungsamte zu übersenden.

3. Zu § 24 Abs. 3 und 4 ist **§ 200 AusfBest.** zu vergleichen.

§ 200. (1) Nach Maßgabe des § 24 Abs. 3 des Gesetzes tritt unter entsprechender Anwendung der §§ 198, 199 Vergütung des gesamten Steuerbetrags, also auch des der allgemeinen Umsatzsteuer entsprechenden Teiles, oder völlige Steuerbefreiung ein, wenn

- *a) Gegenstände der im § 15 unter I Nr. 1, 2, 3, 5, unter II Nr. 1, 6, 8, 10, 22 und im § 21 Nr. 1, 2, 3 des Gesetzes bezeichneten Art zu den steuerbegünstigten Zwecken im Inland durch Personen, die dabei keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, und außerhalb einer Versteigerung entgeltlich geliefert werden; bei Musikinstrumenten und Fahrzeugen zur Personenbeförderung auch unter den Voraussetzungen des § 197 Abs. 1 b und d;*
- *b) eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen der im § 21 des Gesetzes bezeichneten Art zu den steuerbegünstigten Zwecken in oder aus dem Ausland an eine Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zur Zeit der Lieferung im Inland hat, stattfindet.*

(2) Die Nachweise (Abs. 1) zu a hat der Abnehmer, die zu b der erste inländische Erwerber des Gegenstandes zu führen.

(3) Die Steuer ist nach § 24 Abs. 4 des Gesetzes in voller Höhe zu vergüten, wenn die Gegenstände der im § 23 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes bezeichneten Art von demjenigen, der die Steuer entrichtet hat, wieder ins Inland gebracht werden. Der Antrag kann auch von den Erben gestellt werden. Der Antragsteller hat nachzuweisen, daß es sich um denselben Gegenstand handelt, für den die Steuer entrichtet worden ist. Es empfiehlt sich, dem Antrag den Steuerbescheid und die Bescheinigung des Zollamts, das den Gegenstand in das Ausland abgefertigt hat, beizufügen.

4. Ferner ist **§ 203 AusfBest.** heranzuziehen.

§ 203. (1) Die Vergütung des gesamten Steuerbetrags (§§ 4, 24 Abs. 3 und 4 des Gesetzes) besteht in der Rückgabe desjenigen Teiles des entrichteten Entgelts, der dem Steuersatze bei der Lieferung an den Vergütungsberechtigten entspricht (1,5 oder 15 v. H.). Der zu vergütende Teil des Entgelts in den Fällen des § 19 und des § 24 Abs. 1 des Gesetzes wird berechnet, indem das Gesamtentgelt mit 85/100 multipliziert und hiervon 16,124 v. H., d. i. der Unterschied zwischen den Abwälzungszuschlägen von 17,647 v. H. und 1,523 v. H., ermittelt wird.

(2) Die Ermäßigung im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes (§ 202) beträgt $13^1/_2$ v. H. des Zuschlagpreises.

(3) Die Abrundungsvorschrift des § 10 des Gesetzes findet entsprechende Anwendung.

5. Das Verfahren regeln die §§ 204 ff. AusfBest. (s. unten).

6. Die zu 1 und 2 wiedergegebenen Bestimmungen (§§ 198, 199 AusfBest.) beruhen auf der Delegation des § 24 Abs. 1 und 2. Für sie gilt das zu § 20 I 2 (S. 482) Ausgeführte. Im übrigen handelt es sich um Verwaltungsverordnungen nach § 45 (s. d.).

II. Wegen des **Zwecks der Vorschrift** vgl. zu § 20 II (S. 482).

Zu beachten ist, daß § 24, dessen Fassung dem Ausschuß (Ber. 1919 S. 63) entstammt, fünf Gruppen von Vorschriften enthält:

1. Die dem § 20 entsprechende nachträgliche Vergütung an den Erwerber bei nachgewiesener nützlicher Verwendung (§ 24 Abs. 1).

2. Die Befreiung der Lieferung bei Vorlegung einer Bescheinigung über die beabsichtigte nützliche Verwendung (§ 24 Abs. 2); ähnliches findet sich bei der Herstellersteuer nur ausnahmsweise auf Grund von Verwaltungsanordnungen (vgl. zu § 20 VIII S. 486).

3. Die Anwendung der Vorschriften zu 1 und 2 auf den Fall der Einfuhr zu nützlicher Verwendung (§ 24 Abs. 3).

4. Die Anwendung der Vorschriften zu 1 und 2 auf den Erwerb aus privater Hand zu nützlicher Verwendung, und zwar lediglich der aus § 15 wie aus § 21 zu einer besonderen Luxussteuerliste zusammengestellten Gegenstände des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (auch § 24 Abs. 3).

5. Die Vergütung der bei der Ausfuhr von Originalwerken und Antiquitäten nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 entrichteten Luxussteuer im Falle einer Wiedereinfuhr (§ 24 Abs. 4).

III. Die nachträgliche Vergütung beim Erwerb zu einer nützlichen Verwendung (§ 24 Abs. 1).

1. Vergütungsberechtigt ist der **Erwerber** des Luxusgegenstands. Der Lieferer, der an den keine Weiterveräußerungsbescheinigung und auch keine Verwendungsbescheinigung (s. IV) vorlegenden Erwerber veräußert, bleibt von

der Vergütungsmöglichkeit ganz unberührt. Er hat die Luxussteuer auch dann zu entrichten, wenn er weiß, daß der Erwerber zu den vergütungsberechtigten Personen gehört. Er kann aber den Erwerber darauf hinweisen (vgl. zu § 20 III S. 482).

2. Die materiellen Voraussetzungen der Vergütung. Die in § 24 angegebenen Vergütungsgründe zerfallen in eine Generalklausel (§ 24 Abs. 1 Nr. 1) und zwei Sondergründe (§ 24 Abs. 1 Nr. 2 und 3).

a) Die Generalklausel besteht in dem öffentlichen Interesse, das an der Verwendung des erworbenen Luxusgegenstandes durch den Erwerber besteht **(§ 24 Abs. 1 Nr. 1).** Über den Begriff des öffentlichen Interesses vgl. zu § 20 IV 1 a (S. 482). Das Anwendungsgebiet ergibt sich aus dem zu I 1 abgedruckten § 198 Abs. 1a AusfBest. (S. 524). Hinzuzufügen ist insbes. auch der Erwerb von Altarkelchen, Altar- und Taufgeräten, Kruzifixen, Weihrauchbecken, Ziborien, Monstranzen, Meßkännchen, Kanontafeln aus Edelmetall und von Christus- und Heiligenfiguren, soweit es sich um Originalwerke handelt, zu kirchlichen Zwecken (vgl. RFM. v. 30. Aug. 1920 RStBl. S. 537).

b) Wegen der beiden Sondergründe vgl. § 198 Abs. 1 b u. c AusfBest. Wegen der Pferde wird unten bei § 79 III 5 AusfBest. eine zusammenfassende Darstellung des Rechtszustandes gegeben werden.

3. Die formellen Voraussetzungen der Vergütung sind dieselben, wie bei § 20 V (S. 485).

4. Wegen des **Vergütungsverfahrens** vgl. oben zu § 4 VI 4ff. (S. 308) und zu §§ 204ff. AusfBest.

5. Der Vergütungsbetrag. Im Gegensatz zu § 20 VII (S. 485), wo bei der Herstellersteuer ein fester Vergütungsbetrag (10 v. H.) vorgesehen ist, besteht bei der Kleinhandelsteuer die Möglichkeit, den vollen Betrag zu vergüten, um den das Entgelt durch die Belastung mit der Luxussteuer sich erhöht hat, also die Belastung auf die allgemeine Umsatzsteuer von 1,5 v. H. zurückzuführen. Wie § 203 (oben zu I 4 S. 527) darlegt, genügt dazu nicht die Vergütung von 15 — 1,5 = 13,5 v. H. des vom Erwerber bezahlten Betrags, vielmehr bedarf es derselben Berechnung, wie sie zu § 19 IV 6 (S. 477) näher erklärt worden ist.

6. Die Vorschriften finden auch auf den Erwerb in der **Versteigerung** (§ 23 Abs. 1 Nr. 2) Anwendung.

IV. Die Befreiung der Lieferung bei Vorlegung einer Verwendungsbescheinigung (§ 24 Abs. 2).

1. Da der Erwerber bei der Kleinhandelluxussteuer unmittelbar von demjenigen Lieferer erwirbt, der luxussteuerpflichtig ist, besteht, im Gegensatz zur Herstellersteuer, die Möglichkeit, die Lieferung von vornherein von der Luxussteuer zu befreien, also eine Art **vorweggenommener Vergütung** einzuführen.

2. Die Befreiung ist vollständig derjenigen der Lieferung an Weiterveräußerer nachgebildet und steht unter den gleichen **formalen Beweisregeln,** wie sie zu § 22 erörtert worden sind (S. 499ff.).

a) Der Erwerbslustige muß dem Lieferer eine vom Umsatzsteueramt ausgestellte Verwendungsbescheinigung vorlegen, die er — im Gegensatz zur Weiterveräußerungsbescheinigung des § 22 — dem Lieferer sogar auszuhändigen hat (§ 199 Abs. 4 AusfBest., abgedruckt zu I 2 S. 526).

b) Der Lieferer bewahrt die Bescheinigung bei seinen Geschäftspapieren auf und macht in seinem Steuerbuch in der Bemerkungsspalte (oder, wenn er nach § 97 AusfBest. von der Führung eines Steuerbuches entbunden ist, in seinen sonstigen Büchern) die Eintragung über Erwerber und Nummer der Verwendungsbescheinigung).

3. Das Verfahren zur Erlangung der Verwendungsbescheinigung ergibt § 199 AusfBest. (I 2 S. 525).

4. Der Lieferer ist berechtigt, die Lieferung nicht mit 15 v. H., sondern nur mit 1,5 v. H. zu versteuern. Die Entgelte muß er aber, wie auch Muster 24 (im Anhang abgedruckt) ergibt, mit in seine Luxussteuererklärung aufnehmen (anders bei § 22 III 4 S. 504).

5. Die Vorschriften finden auch auf den Erwerb in der **Versteigerung** (§ 23 Abs. 1 Nr. 2) Anwendung. Dabei muß ebenso verfahren werden wie zu § 23 C IV 2 (S. 508) für den Nachweis der Weiterveräußerung vorgesehen ist. Es besteht also ebenfalls ein zivilrechtlicher Anspruch auf Preisnachlaß. Obgleich Gesetz wie AusfBest. schweigen, ergibt sich zwingend die Notwendigkeit entsprechender Anwendung, d. h. der Ermäßigung des Zuschlagpreises, aus der völlig gleichen Rechtslage. Nur so ist Museumsverwaltungen die Beteiligung an Kunstversteigerungen, Landwirten, die Arbeitspferde erwerben wollen, an Pferdeauktionen möglich.

V. Die Anwendung der Vorschriften des § 24 Abs. 1 und 2 (III u. IV) **auf die Einfuhr. (§ 24 Abs. 3.)**

1. § 24 Abs. 3 bezieht sich nur auf die Einfuhr von Luxusgegenständen, die der Kleinhandelluxussteuer (§ 23 Abs. 1 Nr. 4; § 21) unterliegen, nicht aber auch auf die Einfuhr der Luxusgegenstände, die der Herstellersteuer (§ 17 Nr. 3; § 15) unterliegen.

2. Vergütungsberechtigt ist der Einbringer. Da er gleichzeitig luxussteuerpflichtig ist, kommt die Vergütung auf einen Erlaß der Luxussteuer heraus, den das Umsatzsteueramt gewährt, demgegenüber der Verwendungszweck nachgewiesen wird. Ist die Luxussteuer zunächst gezahlt worden, so erfolgt Erstattung (§ 200 Abs. 1 b und Abs. 2 AusfBest., abgedruckt zu I 3 S. 526, lassen dies nicht ganz deutlich erkennen.)

VI. Anwendung der Vorschriften des § 24 Abs. 1 und 2 (III u. IV) **auf die Privatumsätze des § 24 Abs. 1 Nr. 3 (§ 24 Abs. 3).**

1. Die Vergütung erfolgt in derselben Art, wie zu III, nur daß der Vergütungsbetrag sich auf die volle nachweislich bei der Versteuerung des Privatumsatzes entrichtete Steuer erstreckt.

2. Das Bescheinigungsverfahren gemäß IV ist ebenfalls ohne weiteres anwendbar, nur wird der Beweis zu 2 b durch Vermerk auf der Quittung geführt: das ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus § 39, doch folgt die Anwendbarkeit des § 39 Abs. 4 hinsichtlich der Wiederverkäuferbescheinigung aus der Gleichheit der Rechtslage. Die ursprünglich nicht ganz klare Fassung des § 180 Abs. 4 AusfBest. ist durch Erlaß des RFM. v. 19. Januar 1921 (RStBl. Nr. 5) richtig gestellt.

3. Da § 23 Abs. 1 Nr. 3, wie dort zu VIII (S. 517) eingehend dargelegt, sich auch auf Gegenstände aus § 15 erstreckt, mußten die Sondergründe, die zu einer Vergütung bei Landfahrzeugen und Musikinstrumenten führen (vgl. zu § 20 IV 2 S. 483), für entsprechend anwendbar erklärt werden. Das Verfahren richtet sich aber auch in diesen Fällen nicht nach § 20, sondern nach § 24, es werden insbes. nicht bloß 10 v. H., sondern der volle Steuerbetrag (15 v. H.) vergütet. Vgl. hierzu § 180 AusfBest. in der durch RFM. v. 19. Januar 1921 (RStBl. Nr. 5) richtig gestellten Fassung.

VII. Die Vergütung bei der Wiedereinfuhr von Originalwerken. (§ 24 Abs. 4.)

1. Zweck. Die Vorschrift, die dem § 28 Abs. 4 des alten UStG. 1918 entspricht, soll die Wirkung der ziemlich wenig anpassungsfähigen Vorschrift des

§ 23 Abs. 1 Nr. 5 (dort zu F S. 521) etwas einschränken und trägt dem Interesse der deutschen Kunstbesitzer an der Wiedereinfuhr Rechnung. Sie kommt in Betracht, sofern nicht von vornherein ein Erlaß stattgefunden hat, bei der Rückkehr von Kunstwerken von ausländischen Ausstellungen, bei den „Retouren" der zum Verkauf ins Ausland gesandten Werke, insbes. der Kollektionssendungen deutscher Münz- und Kleinkunsthändler.

2. Vergütungsberechtigt sind:

a) derjenige, der sowohl ausgeführt hat, wie nunmehr wieder einführt;

b) die Erben desjenigen, der ausgeführt hat, wenn sie wieder einführen.

Andere Personen (z. B. ein Besitznachfolger) können nur durch Billigkeitserlaß nach § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436) in gleicher Weise befreit werden.

3. Materielle Voraussetzungen:

a) Verbringen ins Ausland und Zurückbringen ins Inland.

b) Identität des Gegenstands. Das Zurückbringen eines Ersatzgegenstandes könnte nur unter besonderen Umständen durch Billigkeitserlaß (§ 108 Abs. 1 AO.) als genügend anerkannt werden.

c) Entrichtung der Luxussteuer bei dem Verbringen ins Ausland.

4. Der Vergütungsbetrag ist gleich der nachweislich beim Verbringen ins Ausland gezahlten Steuer.

5. Wegen des Vergütungsverfahrens vgl. zu § 4 VI ff. (S. 308) und zu §§ 204 ff. AusfBest.

IV. Erhöhte Umsatzsteuer auf Leistungen besonderer Art.

[Überschrift des IV. Abschnitts des Gesetzes.]

Anmerkungen.

I. Der IV. Abschnitt umfaßt die §§ 25—29. Im Entw. 1919 (S. 12 ff., §§ 30—33) bildet er, da zwischen der jetzigen Abschnitte I und II ein Abschnitt über eine allgemeine Kleinhandelssteuer stand (vgl. oben S. 419), den V. Abschnitt.

II. Ein zusammenfassender Ausdruck für die im IV. Abschnitt zusammengefaßten Sondersteuern hat sich bisher nicht eingebürgert. Wenn man den im Gesetz für die Steuer der Abschnitte II bis IV gebrauchten Ausdruck „erhöhte Umsatzsteuer" für die Steuer der Abschnitte II und III durch Luxussteuer (Hersteller- und Kleinhandelsteuer) ersetzt, könnte für die Steuern des IV. Abschnitts die Bezeichnung „erhöhte Umsatzsteuer" gebraucht werden. So verfahren an mehreren Stellen die AusfBest. (z. B. Muster 41, 42). Dabei sind aber Verwechselungen leicht möglich. Daher ist es besser von „Leistungsteuern" zu sprechen. In den Mustern usw. hat die Steuer die Bezeichnung L¹ (vgl. die Umsatzsteuerrolle § 132 AusfBest., die Umsatzsteuerliste § 154 AusfBest., die Muster 26 ff., 35 ff. usw.).

§ 25.

(1) **Die Steuer erhöht sich auf zehn vom Hundert des Entgeltes bei folgenden Leistungen:**

1. der Übernahme von Anzeigen, soweit sie sich nicht auf öffentliche Wahlen beziehen;

2. der Gewährung eingerichteter Schlaf- und Wohnräume in Gasthöfen, Pensionen oder Privathäusern zu vorübergehendem Aufenthalt, wenn das Entgelt für den Tag oder die Übernachtung fünf Mark oder mehr beträgt;

3. der Aufbewahrung von Geld, Wertpapieren, Wertsachen, Gegenständen der im § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Art, Pelzwerk, Bekleidungsstücken aus oder unter Verwendung von Pelzwerk;

4. der Vermietung von Reittieren.

(2) **Bei Leistungen der im Abs. 1 Nr. 1 und 2 bezeichneten Art tritt die Steuerpflicht auch ein, wenn der Leistende kein Unternehmer ist.**

Entw. 1919 § 30. — Begr. 1919 S. 35 f., 63 f. — Ber. 1919 S. 14 f., S. 56 f. — StenB. (1. Lesung) S. 2418 C, (2. Lesung) S. 4107 B ff.

Inhalt.

I. Zweck der Leistungsteuern. § 25 enthält vier Sondersteuern, die ihrer Art nach von allen Sondersteuern am losesten mit der Umsatzsteuer verknüpft sind und die auch unter sich wenig Zusammengehöriges aufweisen. Für ihre Aufnahme in das UStG. waren zwei Gründe maßgebend:

1. Entsprechend den Luxussteuern der §§ 15 und 21 sollen sie dazu dienen, einen Ausgleich gegenüber der allgemeinen Belastung des Verbrauchs durch die Umsatzsteuer darzustellen (vgl. oben Einl., 2. Kap. B S. 50). Da die Belastung des Verbrauchs sich nicht bloß auf Warenlieferungen, sondern auch auf sonstige Leistungen (Werk-, Verwahrungsleistungen, Darbietungen u. ä.) erstreckt, entspricht es dem Gedanken eines Ausgleichs, daß Leistungen, die sich in erster Linie an wohlhabendere Teile der Bevölkerung richten, vorbelastet werden, ähnlich wie die Luxuslieferungen gegenüber den sonstigen Lieferungen.

2. Daneben war für die Einfügung der Leistungsteuer in das UStG. maßgebend, daß es dabei möglich war, Steuerarten im Rahmen des UStG. zu erledigen, „für die bisher eine Behandlung in besonderen Steuergesetzen erwogen worden war, die sich aber dem System des Entwurfs mühelos anpassen, weil auch bei ihnen der Umsatz als Maßstab in Betracht kommt" (Begr. 1919 S. 36).

II. Die Auswahl der Leistungsteuern.

Für die Unterstellung unter eine erhöhte Steuer waren nach dem Grundsatze zu I 1 Leistungen auszuwählen, die auf seiten des Leistungsberechtigten einen Aufwand in ähnlichem Maße darstellen, wie er für den Erwerb von Gegenständen in den Vorbem. zu §§ 15 ff. A III (S. 407, Begriff des Luxus) für die Luxussteuern umschrieben worden ist. Dabei kommen bezüglich der einzelnen Leistungsarten folgende Erwägungen in Betracht.

1. Aus naheliegenden Gründen erscheinen für den Begriff des Luxus die Darbietungen geeignet, die Gegenstand des Vergnügungsgewerbes sind. Sie einzubeziehen, verbot sich aber — abgesehen von steuertechnischen Gründen, die den Umsatz nicht allgemein als Steuermaßstab geeignet erscheinen lassen —, weil die Vergnügungs- und Lustbarkeitssteuern, nachdem der Entwurf eines

Reichsvergnügungssteuergesetzes (Drucks. der NV. 1919 Nr. 375) nicht weiter verfolgt worden ist, Sache der Gemeinden bleiben sollten (vgl. § 12 LStG.). Die Vergnügungsleistungen der Theater, die Konzerte, Schaustellungen, Kinematographen, Tanzlustbarkeiten, Jahrmarktsbelustigungen usw. unterliegen daher nur der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. (vgl. über das Verhältnis der allgemeinen Umsatzsteuer zur Gemeindelustbarkeitssteuer oben zu § 8 B II, 4 b a, S. 358).

2. Der vorübergehende Aufenthalt außerhalb des eigenen Wohnorts ist ein Zeichen gewisser Wohlhabenheit, soweit es sich um Vergnügungsreisen, Erholungsreisen handelt. Diesem Gedanken entspricht die **Beherbergungssteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 2.** Sie empfiehlt sich dadurch, daß auch Ausländer sie zu zahlen haben. Es handelt sich hier um eine Steuer, die auch den Umsatzsteuersystemen anderer Staaten angefügt worden ist, so in Frankreich, Italien, der Tschecho-Slowakei (s. oben Einl. 1. Kap. C I, II, III, S. 27 ff.). Bedenken bestehen freilich:

a) Neben der bloßen Vergnügungsreise des Wohlhabenden steht die Erholungsreise, die für geistig Arbeitende eine Notwendigkeit sein kann, und die Reise des Kranken oder von einer Krankheit Genesenen zur Wiederherstellung der Gesundheit. Beide Arten von Reisen liegen, wenn sie ihren Zweck erreichen, auch im volkswirtschaftlichen Interesse, da sie der Wirtschaft die Arbeitskraft gerade der Intelligenz erhalten. Auf der andern Seite zwingt die Lage Deutschlands zu möglichster Sparsamkeit. Es ist daher dem Bedenken nur durch Freilassung der billigsten Art der Beherbergung (der Entwurf hatte ein Mindestentgelt von 2 M., der Ausschuß — Ber. S. 15 und 55 — setzte es auf 5 M. herauf) Rechnung getragen worden. Für Krankenhäuser und Sanatorien, die zu Heilzwecken Personen beherbergen, fällt die Steuer weg: § 86 Abs. 1 AusfBest., erläutert unten zu § 28 (S. 562).

b) Beherbergung in Gasthäusern suchen nicht nur Vergnügungs- und Erholungsreisende, sondern in weitem Umfange gewerblich und beruflich Tätige: Kaufleute und gewerbliche Angestellte, die zu Verhandlungen, Besprechungen, zum Abschluß von Geschäften außerhalb ihres Wohnorts vorübergehend sich aufhalten, Beamte auf Dienstreisen, Künstler auf Gastreisen, besonders Handlungsreisende. Bei Beamten trifft die Last der Steuer das Reich, soweit es Reichsbeamte (und Beamte und Offiziere der Entente) sind, sonst Länder, Gemeinden usw. In den anderen Fällen handelt es sich um die Besteuerung einer Geschäftsspese, die jedoch mit dieser in den Preisen schließlich auf die Käufer, die Verbraucher überwälzt wird. Es liegt also die volkswirtschaftliche Wirkung insoweit außerhalb des mit den Sondersteuern angestrebten Zwecks (s. I.). Aus steuertechnischen Gründen — die Überwachung würde stark erschwert, die Ausnahme unbequeme Kontrollvorschriften nötig machen — ist von einer Befreiung dieser Beherbergungsleistungen abgesehen worden.

c) Die Wohnungsnot führt dazu, daß nicht selten auf längere Zeit bei der Übersiedelung in eine andere Stadt Aufenthalt in Hotels und Pensionen nötig wird. Abhilfe gewährt hier die Auslegung des Begriffs des vorübergehenden Aufenthalts, wenn auch nicht in vollem Umfange.

d) Die durch die Beherbergungsteuer herbeigeführte Verteuerung der Gasthof- und Pensionspreise kann zu einer Einschränkung des Reiseverkehrs und damit zu einer Schädigung des Beherbergungsgewerbes führen. Es liegt hier ähnlich wie bei der Gefährdung der Luxusindustrien durch die Luxussteuer (s. oben zu § 15 V, 3 S. 430). Die Gefahren für das Beherbergungsgewerbe sind im übrigen in erster Linie in der zu hohen Zimmerpreisen führenden allgemeinen Teuerung, besonders auch der Möbel- und Ausstattungsgegen-

stände, ferner in den von Reisen abschreckenden Fahrpreisen und im Rückgang des früher regen internationalen Durchgangsverkehrs zu erblicken.

e) Die Steuer für Fremdenaufenthalt wurde bisher vielfach von den Gemeinden ausgenützt, für die dabei auch der Gesichtspunkt mitsprach, daß die Fremden an den Leistungen der Gemeinden zur Hebung der Annehmlichkeit eines Ortes Anteil hatten, ohne doch in der Gemeinde Steuer zu zahlen. Das gilt für Kurorte, in denen vielfach Kurtaxen bestehen, wie auch sonst für Gemeinden mit regem Fremdenverkehr. Besonders in Bayern bestanden seit 1918 zahlreiche sog. Gasthofsteuerordnungen (vgl. Einl. 1. Kap A V S. 9). Wie zu § 44 näher dargelegt wird, steht die Beherbergungssteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 2 an sich der Ausnutzung der gleichen Steuerquelle durch die Gemeinden nicht entgegen: eine Einschränkung der wirtschaftlichen Ausnützbarkeit liegt aber in dem Nebeneinanderbestehen von Reichs- und Gemeindesteuern.

3. Im Zusammenhang mit dem Grundgedanken einer Beherbergungssteuer bei vorübergehenden Aufenthalt könnte an eine steuerliche Erfassung des Luxus größerer Reisen, besonders von Auslandreisen, gedacht werden. Die Verwirklichung ist innerhalb des UStG. zweifellos nicht möglich. Nur soweit Reisebureaus Reisen mit allen sonstigen Darbietungen zusammenstellen und die Verpflichtung zur Verschaffung eingehen, kommt die Umsatzsteuerpflicht in Frage, dabei handelt es sich aber nur um die allgemeine Umsatzsteuer (vgl. oben zu § 2 Nr. 5 unter F V 9 S. 261).

4. Ebenfalls im Zusammenhang mit der Beherbergungsteuer wäre eine Besteuerung der Beköstigung denkbar. Als Lieferung unterliegt die Verabreichung von Speisen und Getränken selbstverständlich der allgemeinen Umsatzsteuer. Die Verabreichung von Speisen und Getränken stellt aber eine Leistung besonderer Art dar, wenn sie in Gaststätten (Hotels, Restaurants, Weinstuben, Konditoreien, Cafés, Likörstuben, „Dielen", Bars) erfolgt, deren Besuch nach ihren Darbietungen, ihren Preisen und ihrem Publikum als ein Zeichen besonderen Aufwandes angesehen werden muß. Von diesem Gesichtspunkt aus teilen die Luxussteuern Frankreichs und Italiens die Gaststätten in Klassen und besteuern die Verabreichung von Speisen und Getränken in solchen ersten oder zweiten Ranges höher als diejenige in solchen dritten Ranges (s. oben Einl. 1. Kap. C S. 27 f.). Der Entw. 1919 sah innerhalb der Kleinhandelluxussteuer (Entw. 1919 § 27 Abs. 1 Nr. 11) wenigstens eine Luxussteuer auf Feinkostwaren, wie sie von sog. Traiteurs nicht zum Genuß an Ort und Stelle geliefert werden, vor. Der Ausschuß (Ber. 1919 S. 27) strich sie, weil er eine preistreibende Wirkung [?] auch für notwendige Lebensmittel fürchtete, die Absicht, statt dessen die Leistung des Traiteurgewerbes als solchen zu besteuern, wurde aufgegeben (Ber. 1919 S. 56).

5. Das **Vermieten von Reittieren** dient im allgemeinen dem Luxus, wenn auch daneben die Erlernung der Reitkunst, auch Erholungszwecke in Betracht kommen: aber auch diese Zwecke können nur wohlhabendere Kreise verfolgen. Neben dem Vermieten von Reitpferden kommt das Vergnügungsreisenden dienende Vermieten sonstiger Reittiere (Esel, Maulesel) zur Besteigung von Bergen usw. in Betracht. Die Sondersteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 4 hält sich also im Rahmen des zu I, 1 bezeichneten Zwecks der Leistungsteuern. Sie ist im Ausschuß (Ber. S. 56) als **§ 25 Abs. 1 Nr. 4** eingefügt worden. Näheres vgl. unten zu VI (S. 538). — Die Vermietung sonstiger Beförderungsmittel (Automobile, Luftfahrzeuge) zu besteuern, wurde abgelehnt (a. a. O.), weil sie in weitem Umfange an Personen erfolgt, die nicht Vergnügen oder Sport suchen, sondern aus gewerblichen oder beruflichen Gründen Beförderung benötigen. Die Vermietung von Beförderungsmitteln unterliegt daher im Rahmen

des § 2 Nr. 5 (s. F S. 256) nur der allgemeinen Umsatzsteuer. Daneben sind Gemeindesteuerordnungen möglich (vgl. unten zu § 44).

6. An den Besitz knüpft die **Verwahrungssteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 3** an. Wer Geld, Wertpapiere, Kostbarkeiten zur Verwahrung gibt, wird den wohlhabenderen Ständen angehören: die Verwahrung selbst ist zwar kein Aufwand, da sie volkswirtschaftlich durchaus zweckmäßig und erwünscht ist, sie ist aber eine Folgeerscheinung des Besitzes, der zum Aufwande mittelbar oder unmittelbar die Möglichkeit schafft. Am reinsten tritt das hervor, wenn es sich bei der Aufbewahrung um Luxusbesitz, also um Gold- und Silbersachen, Schmuck, Pelzsachen handelt. Dagegen kann sich das Bild stark verschieben, wenn die verwahrten Gegenstände Geld- und Wertpapiere sind: sie können kleinen Rentnern gehören, denen der Besitz kaum Existenzmöglichkeit, keine Aufwandmöglichkeit gibt, die aber die Verwahrung schon mit Rücksicht auf den Depotzwang der Kapitalfluchtgesetze in Anspruch nehmen; sie können auch zum Betriebskapital gewerblicher Unternehmen gehören. Es ist danach zweifelhaft, ob die Leistungsteuer, soweit sie die Verwahrung von Geld und Wertpapieren trifft, im Rahmen des zu I, 1 bezeichneten Zweckes bleibt.

7. Eine Sonderstellung nimmt die Leistungsteuer des **§ 25 Abs. 1 Nr. 1** (die **Anzeigensteuer,** auch Inseraten-, Annoncen- oder Reklamesteuer genannt) ein. Sie trifft zwar eine Aufwendung, aber im überwiegenden Maße eine solche, die nicht im Privatleben erforderlich wird, sondern im gewerblichen Leben, also eine Geschäftsspese darstellt. Soweit es sich um Aufwand im Privatleben handelt (z. B. Familienanzeigen, Kauf-, Vermietungsgesuche und -angebote von Privatpersonen), umfaßt die unterschiedslose Besteuerung der Anzeigen auch solche, bei denen von einem unnötigen Aufwand nicht oder nur je nach Würdigung des einzelnen Falles gesprochen werden kann, so z. B. die Anzeige des Arbeitsuchenden, des Wohnungsuchenden, desjenigen, der zum Verkauf von Hausrat genötigt ist usw. Bei vielen privaten Anzeigen, so besonders in der Art der Familienanzeigen, kann allerdings unzweifelhaft ein Luxus hervortreten. Die größte Menge aller Anzeigen ist gewerblicher Art (Näheres vgl. zu § 26). Hier reicht die Begründung aus I, 1 nicht aus, wenn man nicht in der Wirkung auffallender Anzeigen auf das Publikum einen von diesem getriebenen Aufwand sehen will. Man muß hier einen anderen Gesichtspunkt zur Begründung heranziehen, der in der volkswirtschaftlichen Würdigung der Anzeige und der Reklame gelegen ist: die Reklame kann als übertrieben und als die Waren verteuernde Geschäftsspese angesehen werden, vor allem unter Berücksichtigung der durch die Lage der deutschen Wirtschaft gebotenen Sparsamkeit; ihre Wirkung, gerade bei großer Anspannung, kann im Mißverhältnis zu der Güte der angebotenen Leistung (so bei sog. Markenartikeln, bei Vergnügungsstätten) stehen und den ohne sie arbeitenden Geschäftsmann schädigen. Dazu kommt der mehr kulturelle oder auch moralische Gesichtspunkt, daß die Reklame vielfach die Regeln guten Geschmacks überschreitet und daß von ihr in weitem Umfange Unternehmen Gebrauch machen, gegen deren Darbietungen Bedenken bestehen können (Vergnügungsstätten, Kinos). Diese Gründe sind freilich stark in ihrer Berechtigung von der Lage des einzelnen Falles abhängig. Die Begr. 1919 (S. 64) stellt daher Gründe in den Vordergrund, die rein finanzpolitischer Natur sind und in der Anzeige lediglich einen steuerlich ausnutzbaren Verkehrsakt erblicken. Die Hauptsätze seien wiedergegeben:

Die gegenwärtige Finanzlage des Reichs zwingt dazu, auf der Suche nach der Erschließung neuer Steuerquellen auch das Inseraten- und Reklamewesen heranzuziehen, dessen Besteuerung nach zahllosen Zuschriften an das Reichsfinanzministerium aus allen Bevölkerungskreisen

und Gegenden Deutschlands in weiten Schichten der Bevölkerung als gerecht und zweckmäßig empfunden wird. Vom Standpunkt des Reichsfinanzministeriums aus sind allerdings diejenigen Gründe von nebensächlicher Bedeutung, welche unter dem Gesichtspunkt der Bekämpfung von Auswüchsen des Inseraten- und Reklamewesens (Förderung bedenklicher Erwerbszweige, Verunzierung des Landschaftsbildes) für die Besteuerung der Ankündigung geltend gemacht werden. Maßgebend für die Einführung der Steuer ist indes aus volkswirtschaftlichen und finanzpolitischen Gründen der Gedanke, an dem Nutzen, den der Anzeigende aus der nach der Größe des erhofften Gewinns von ihm geregelten Anzeigetätigkeit unter Inanspruchnahme der Öffentlichkeit erzielt, billigerweise auch das Reich zu beteiligen. Bei der Wahl der Form der steuerlichen Ausnutzung des Inseraten- und Reklamewesens ist auch die in der Öffentlichkeit erörterte Frage der Gründung eines Anzeigen- und Reklamemonopols erwogen, aber mit Rücksicht darauf verworfen worden, daß eine Trennung der Anzeigen von der Presse zum wirtschaftlichen Ruin eines großen Teiles der Zeitungen und Zeitschriften führen würde. Auch der Gedanke einer Monopolisierung der Anzeigenvermittlung ist nicht weiter verfolgt worden, weil damit eine nicht unerhebliche Zahl selbständiger Gewerbetreibender beseitigt worden wäre, deren Ablösung überdies dem Reiche beträchtliche Mittel gekostet hätte.

Die Einfügung der Anzeigensteuer in die Umsatzsteuer ist also wesentlich von dem zu I, 2 angegebenen Zwecke bestimmt gewesen. Es handelt sich um eine Steuer, die eine selbständige Würdigung verdient. Mit der Einfügung ist erreicht worden, daß die Anzeigensteuer trotz der großen Gegnerschaft gegen sie und obgleich sich die NV. noch kurz vorher (StenB. 1919 S. 1375 A) gegen sie ausgesprochen hatte, Gesetz geworden ist. Allerdings ist dabei unvermeidlich gewesen, daß die betroffenen Kreise, die ja durch die Presse den größten Einfluß haben, die Frage der Anzeigensteuer so stark in den Vordergrund geschoben haben, daß für denjenigen, der seine Belehrung über wirtschaftliche und gesetzgeberische Vorgänge lediglich den Zeitungen entnimmt, der Anschein hervorgerufen werden mußte, als ob das UStG. kaum anderes, jedenfalls nichts Wichtigeres als die Anzeigensteuer enthielte: die für weite Kreise des Wirtschaftslebens dringend notwendige Unterrichtung über den Stand der Umsatz- und Luxussteuer ist dabei recht stark vernachlässigt worden. Die gegen die Anzeigensteuer erhobenen Bedenken lassen sich, wie folgt, kurz zusammenfassen, wobei auch die Vorgänge über den 1908 im RT. abgelehnten Entwurf eines Anzeigensteuergesetzes (Drucks. des RT. 1908 Nr. 1001, KommB. Nr. 121; zitiert im folgenden mit Entw. 1908 und Ber. 1908) berücksichtigt sind:

a) Der wichtigste Einwand geht dahin, daß die Anzeigensteuer die Geschäftsspesen verteuere und daher eine Belastung des Gewerbes darstelle. Wenn häufig von einer Sondergewerbesteuer gesprochen wird, so ist das begrifflich selbstverständlich unrichtig, einmal weil ja kein Geschäftsmann gezwungen ist, zu inserieren und weil das Inserieren kein Merkmal für den Gewerbebetrieb und den damit erzielten Ertrag ist: begrifflich liegt keine Gewerbesteuer, sondern eine Verkehrsteuer vor. Der Einwand geht aber zutreffend davon aus, daß die Steuer nicht auf denjenigen, die gewerbsmäßig Anzeigen übernehmen (Zeitungen, Zeitschriften, Anzeigenexpeditionen, Plakat- und Reklameunternehmungen), haften bleibt, sondern durch Erhöhung der Anzeigegebühren auf die Anzeigenden überwälzt wird und so für diese, soweit sie Gewerbetreibende sind, eine Geschäftsspese darstellt. Ob hierdurch dem

gewerblichen Leben ein Schade entsteht, hängt davon ab, wie weit die Gewerbetreibenden die erhöhte Geschäftsspese auf die Abnehmer ihrer Waren oder Leistungen weiterwälzen können oder wie weit sie die Spese selbst tragen oder auf die Anwendung der Anzeige mehr oder weniger verzichten müssen. Wesentlich ist dabei die Feststellung bereits des Entw. 1908 (s. auch Ber. 1908 S. 2), daß die großen Anzeigen in erster Linie von den leistungsfähigen Firmen ausgehen, während die kleinen Geschäftsleute nur in geringem Umfange inserieren und bei den entsprechend niedrigeren Anzeigengebühren für sie die Steuer nicht sehr ins Gewicht fällt. Eine Beschränkung des Umfangs der einzelnen Anzeigen mit Rücksicht auf die bei großen Anzeigen ins Gewicht fallende Steuer, kann vom volkswirtschaftlichen Standpunkt der Ersparnis und einer Einschränkung der ungesunden Überspannung der Reklame keine Bedenken auslösen.

b) Anders ist es, wenn der Einwand zutrifft, daß die Anzeigenunternehmen, besonders die Zeitungen, wesentliche Einnahmen verlieren würden, da die Anzeigenden sich mit Rücksicht auf die Verteuerung Beschränkung auferlegen würden. In dieser Beziehung ist im Ausschuß (Ber. 1919 S. 15) darauf hingewiesen worden, daß die Steuer im Verhältnis zu den Preiserhöhungen, die aus anderen Ursachen für Inserate eingetreten seien, kaum wesentlich ins Gewicht fallen könnte. Soweit das Wirtschaftsleben die Reklame braucht, ist eine Steuer von höchstens 10 v. H. (bei Plakaten usw. 5 v. H.) nicht in der Lage, dieses Bedürfnis verschwinden zu lassen (vgl. auch Entw. 1908 S. 11—12). Es wurde aber die Gefahr eines Rückganges von Inseraten besonders für die kleinere Presse gefürchtet, die zum Teil nur durch die Inserate lebensfähig erhalten werden könnte; es sei aber eine bekannte Erscheinung, daß die stark inserierenden Firmen bei Preiserhöhungen ihre Inserate zuerst aus den Lokal- und Provinzblättern zurückzögen, während sie auf Anzeigen in der großen Presse nicht verzichten könnte: dieser Gesichtspunkt, der schon im Entw. 1908 durch die Staffelung der Steuer nach der Auflagestückzahl Berücksichtigung gefunden hatte, führte zu der Staffelung der Steuer nach dem Jahresumsatze in § 27, vgl. dazu dort (S. 557).

c) Eine große Rolle in der Öffentlichkeit hat der Einwand gespielt, daß die Anzeigensteuer die großen Zeitungen um die Mittel zur Erfüllung ihrer großen politischen Aufgabe bringen und sogar die politische Korruption fördern könne. Soweit die Frage eine wirtschaftliche Behandlung verträgt, hängt ihre Beantwortung davon ab, ob in der Tat ein fühlbarer Rückgang von Anzeigen gerade in den großen Tageszeitungen eintreten wird. Nach dem zu b Ausgeführten ist das nicht anzunehmen, soweit nicht die Gründe, die zu viel wesentlicheren Verteuerungen führen, von ausschlaggebender Bedeutung werden.

d) Fehl geht der rechtliche Einwand, die Anzeigensteuer sei verfassungswidrig. Die Preßfreiheit, die Art. 118 RVerf. (früher Art. 27 pr. VU.) ausspricht, bleibt unberührt. Eine Besteuerung steht ihr nicht entgegen, zumal nicht die Äußerung in Druck oder Schrift oder die Herausgabe von Zeitungen besteuert wird, sondern die nicht mit der Presse notwendig und nicht mit ihr allein verbundene Übernahme einer Anzeige. § 30 des Preßgesetzes v. 7. Mai 1874 enthält allerdings ein Verbot der Besteuerung der Presse selbst in Form der Inserate, das zur Aufhebung der damals in den Hansestädten bestehenden Inseratensteuern geführt hat: doch handelt es sich hier lediglich um ein Reichsgesetz, dem das UStG., als das spätere, vorgeht (vgl. auch Begr. 1908 S. 10).

Im übrigen hat die Einfügung der Anzeigensteuer in die Umsatzsteuer den Vorteil, daß ihrem Aufbau gemäß die Überwälzung sichergestellt ist, daß für die Steuer nur die tatsächlich erzielten Einnahmen an Insertionsgebühren maßgebend sind (vgl. zu § 8), Gefälligkeits-, Füll- und Eigenanzeigen

also ausscheiden, die Erhebung in einfacher Form, ohne nähere Feststellungen über Art, Größe und Inhalt der Anzeige erfolgt. Darüber, daß dem System des UStG. allerdings die Staffelung widerspricht, vgl. unten zu § 27.

III. Das Steuersubjekt.

1. Steuersubjekt ist auch bei den Sondersteuern des § 25 der Unternehmer i. S. des § 1 (s. dort B S. 138f.). Wichtig ist, daß § 27 Abs. 2 für die Unternehmer von Zeitungen und Zeitschriften den Grundsatz des § 11 Abs. 1 Satz 2 (s. dort II S. 386) von der Einheit der Betriebe eines Unternehmers durchbricht (vgl. zu § 27 S. 557).

2. Die Leistungen durch Privatpersonen scheiden aus. Hiervon bestehen aber nach **§ 25 Abs. 2** zwei Ausnahmen:

a) Bei der Anzeigensteuer ist auch die Privatperson erhöht umsatzsteuerpflichtig, die Anzeigen übernimmt. In Betracht kommt hier die Vermietung von Flächen und Räumen zur Anbringung von Plakaten (vgl. darüber unten zu § 26 S. 550).

b) Bei der Beherbergungsteuer ist auch die Person erhöht umsatzsteuerpflichtig, die aus der Vermietung eingerichteter Schlaf- und Wohnräume keine gewerbliche Tätigkeit macht, also, da jede nachhaltige Zimmerabgabe gewerblich i. S. des UStG. ist (vgl. zu § 1 B IV 2 S. 163f.), wer gelegentlich ein eingerichtetes Zimmer (zu einem das Mindestentgelt überschreitenden Preise) zu vorübergehendem Aufenthalt abgibt.

In diesen Fällen gilt für das Steuersubjekt, für den Steuermaßstab und für die Besteuerungsform entsprechend das zu § 23 Abs. 1 Nr. 3 (D IV S 514) und zu § 39 (S. 652) Ausgeführte.

IV. Steuergegenstand ist die in § 25 bezeichnete entgeltliche Leistung, **Steuermaßstab** das vereinnahmte Entgelt. Als wichtig ist dabei hervorzuheben, daß nach dem Aufbau des UStG. eine Trennung einer Leistung und des dafür vereinnahmten Entgelts in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil grundsätzlich nicht angängig ist. Die Leistung, wie sie vereinbart und dargeboten wird, ist darauf zu prüfen, ob sie unter die Begriffe des § 25 Abs. 1 Nr. 1—4 fällt; ist das der Fall, so ist das für sie vereinnahmte Entgelt erhöht steuerpflichtig, gleichgültig ob die Leistung sich in der Darbietung der in § 25 bezeichneten Art erschöpft oder ob sie noch andere Leistungen umfaßt. Das ist besonders auch bei der Anzeigensteuer der Fall, wo die Leistung der Anzeige mit der Lieferung eines bestimmten (die Anzeige enthaltenden) Gegenstandes (z. B. eines Verpackungsmittels, eines Schildes, das ein Plakat enthält) verbunden sein kann: für eine Zerlegung des vereinnahmten Entgelts in einen Betrag für die Ausführung der Anzeige einerseits und die Lieferung, z. B. der Schachtel, auf der die Anzeige angebracht ist, anderseits fehlt im Gesetz jede Möglichkeit (es würde auch einer praktisch kaum durchführbaren Schätzung bedürfen); vgl. dazu unten zu §§ 26/27 (S. 514).

Eine Ausnahme hiervon besteht für die Beherbergungsteuer, indem nach § 28 Abs. 2 Satz 2 bei einer Beherbergung und Beköstigung umfassenden Gesamtleistung eine Verminderung des Gesamtentgelts um einen angemessenen Teil für die Beköstigung zulässig ist (vgl. dort S. 566).

V. Plan der Erläuterung.

Es empfiehlt sich im allgemeinen nicht, die übrigen Begriffe des § 25 bei diesem zu erläutern. Sie finden zum Teil erst in den folgenden Paragraphen ihre nähere Umschreibung. Die Erläuterung erfolgt daher für die einzelnen Steuerarten nach folgender Übersicht:

1. Die Anzeigensteuer ist hinter den zusammengezogenen §§ 26 und 27 unter Einbeziehung des § 25 Abs. 1 Nr. 1 behandelt.

2. Die Beherbergungsteuer hinter § 28 unter Einbeziehung des § 25 Abs. 1 Nr. 2.

3. Die Verwahrungsteuer hinter § 29 unter Einbeziehung des § 25 Abs. 1 Nr. 3.

Nur für die Reittiersteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 4 erschöpft sich das Gesetz in dieser Vorschrift, sie ist daher bereits zu VI näher behandelt.

VI. Die Reittiersteuer (§ 25 Abs. 1 Nr. 4).

1. Die allgemeine Begründung und die Entstehung vgl. oben zu II, 5 (S. 533).

2. Steuersubjekt ist der Unternehmer, der Reittiere vermietet. In Betracht kommen die Tattersallunternehmer, die Reitbahnbetriebe, die Unternehmer, die auf Jahrmärkten, Vergnügungsplätzen, in zoologischen Gärten usw. Tiere zum Reiten vermieten, die Unternehmer, die in Kurorten, Seebädern zum Besteigen von Bergen Reittiere vermieten. Auch der Landwirt, der Pferde, die er innerhalb seiner „gewerblichen Tätigkeit" hält, zu Reitzwecken vermietet, etwa einem Offizier oder einem Rennreiter, ist erhöht umsatzsteuerpflichtig.

3. Steuergegenstand ist die (entgeltliche) Vermietung von Reittieren.

a) Es müssen Reittiere sein. Also Pferde, Esel, Maulesel, Maultiere. Auch die Elefanten und Kamele, die in zoologischen Gärten, bei Volksbelustigungen zum Reiten für Kinder usw. vermietet werden, gehören hierher.

b) Die Vermietung muß zum Reiten geschehen. Wer ein Pferd, das an sich zum Reiten geeignet ist, zum Kutschieren, zum Lastentragen oder zur Arbeit vermietet, ist nicht unter § 25 Abs. 1 Nr. 4 erhöht steuerpflichtig.

c) Die Vermietung braucht nicht begrifflich sich als Miete i. S. des BGB. darzustellen. Es kann sich auch um einen Werk- oder Dienstvertrag handeln. Die Leistung kann z. B. im Reitunterricht bestehen oder darin, daß ein Führer sich verpflichtet, mit seinem Esel den Reisenden nach einem bestimmten Ort zu bringen. Es ist nicht nötig, daß der „Mieter" das Reittier völlig zu eigener Verfügung während der Vertragdauer erhält; daß der Vermieter die Aufsicht übernimmt, steht der erhöhten Steuerpflicht nicht entgegen.

d) Nicht unter die Steuer fällt die Einstellung von Pferden in Obhut und Pflege in einem Tattersall, auch wenn die Pflege das Ausreiten (Bewegen) der Pferde einschließt: das Pferd wird nicht zum Reiten vermietet, sondern umgekehrt das Reiten wird ausbedungen und vergütet.

4. Steuermaßstab ist das Entgelt. Wie zu IV bereits ausgeführt, ist eine Zerlegung bei Leistungen, die sich nicht in der Überlassung des Reittieres erschöpfen, nicht zulässig. Es muß das Gesamtentgelt für die Vermietung einschließlich des Unterrichts oder der Gestellung einer Begleitung besteuert werden. Wird allerdings der Unterricht besonders berechnet, so unterliegt das Entgelt hierfür nur der allgemeinen Umsatzsteuer.

5. Steuerabschnitt ist nach § 33 Abs. 2 das Kalendervierteljahr. Vgl. im übrigen über das Veranlagungsverfahren usw. zu §§ 33ff.

6. Der Steuersatz beträgt 10 v. H. Wegen der Berechnung vgl. oben zu § 10 (S. 384).

§ 26.

(1) **Als Übernahme einer Anzeige im Sinne des § 25 Abs. 1 Nr. 1 gilt:**

1. die Herstellung von Anzeigen durch Druck oder auf einem anderen Wege als durch Handschrift, Schreibmaschinenschrift, Handzeichnung oder Handmalerei. Steuerpflichtig

sind auch geschäftliche Empfehlungen, die in den redaktionellen Teil aufgenommen werden;
2. die Überlassung von Flächen und Räumen zur Aufnahme von Ankündigungen;
3. die Vornahme von Ankündigungen auf andere Weise als die in Nr. 1 und 2 bezeichnete Art (z. B. durch Beleuchtung, Umhertragen von Tafeln, Umherfahren von Reklamewagen, Ausrufen).

(2) Steuerpflichtig ist im Falle des Abs. 1 Nr. 1, sofern es sich um Druckschriften oder sonstige Vervielfältigungen handelt, der Verleger und, wenn ein solcher nicht vorhanden ist, der Drucker oder Vervielfältiger. Ist bei einer Druckschrift die Anzeigenaufnahme von dem Verleger an einen Dritten verpachtet, so ist dieser steuerpflichtig.

(3) Die Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 oder 3 wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß bereits die Herstellung der Anzeige nach Nr. 1 der Steuer unterliegt.

Entw. 1919 § 31. — Begr. 1919 S. 65. — Ber. 1919 S. 16, S. 56. — StenB. 1919 S. 4107 ff.

§ 27.

(1) Die Steuer für Übernahme von Anzeigen nach § 25 ermäßigt sich bei Zeitungen und Zeitschriften

von den ersten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 2 v. H.,
von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 3 v. H.,
von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 4 v. H.,
von den nächsten 200 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 5 v. H.,
von den nächsten 200 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 6 v. H.,
von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 7 v. H.,
von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 8 v. H.,
von den nächsten 100 000 Mark des vereinnahmten Entgelts auf 9 v. H.

(2) Soweit Anzeigen nicht in Zeitungen und Zeitschriften erscheinen, ermäßigt sich die Steuer auf fünf vom Hundert.

(3) Gibt ein Steuerpflichtiger mehrere Zeitungen und Zeitschriften heraus, so ist für die etwaige Ermäßigung jede Zeitung und jede Zeitschrift selbständig zu behandeln.

Entw. 1919. — Ber. 1919 S. 15, S. 55 f. (als § 31a). — StenB. 1919 S. 4107 ff.

[Die §§ 26 und 27 sind gemeinsam, unter Einbeziehung des § 25 Abs. 1 Nr. 1, erläutert.]

Inhalt.

I. Die AusfBest. zur Anzeigensteuer.

1. Die Anzeigensteuer wird in den AusfBest. im Abschnitt C („Erhöhte Umsatzsteuer auf bestimmte Leistungen, I. Anzeigensteuer") §§ 80—85 behandelt. Die Bestimmungen lauten:

§ 80. Begriff der Anzeige. (1) Als Anzeige im Sinne des § 25 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes hat jede Mitteilung zu gelten, die auf ein Unternehmen oder seine Erzeugnisse oder auf einen Vorgang des Privatlebens aufmerksam macht. In Betracht kommen: Anzeigen in Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen Druckschriften (Handzetteln, Büchern, Kalendern, Adreßbüchern, Programmen usw.), Geschäftsempfehlungen, Kataloge, Prospekte, Anschläge (Plakate), Reklamefilms, Aufschriften auf Verpackungen und Etiketten, auf Bieruntersätzen, Aschenbechern usw., Zugabeartikel, wenn sie durch Aufschrift oder Ausstattung auf das Unternehmen und seine Leistungen hinweisen, Überlassung von Flächen und Räumen zu Reklamezwecken, Ankündigungen, bei denen durch Beleuchtung mit Scheinwerfern, Umhertragen von Tafeln, Umherfahren von Reklamewagen, Ausrufen usw. die Aufmerksamkeit angezogen wird.

(2) Die Anzeige ist nicht steuerpflichtig, wenn für ihre Übernahme ein Entgelt nicht vereinnahmt wird, also z. B. der Verleger in seine eigene Zeitung eine Anzeige über diese Zeitung aufnimmt.

(3) Der Steuersatz beträgt bei Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften 10 v. H. unter Berücksichtigung der Staffelung nach § 27 Abs. 1 des Gesetzes, in allen andern Fällen 5 v. H. (§ 27 Abs. 2 daselbst).

§ 81. Befreiungen von der Anzeigensteuer. Von der Anzeigensteuer befreit sind

1. *Anzeigen, die durch Handschrift, Schreibmaschinenschrift, Handzeichnung oder Handmalerei hergestellt sind (§ 26 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes);*
2. *Anzeigen, die sich auf öffentliche Wahlen beziehen (§ 25 Abs. 1 des Gesetzes), also Veröffentlichungen über den Tag der Wahl, über die Aufstellung der Kandidaten, das Wahlergebnis usw. Die Befreiung gilt auch für Wahlaufrufe der Parteien.*

   Öffentliche Wahlen sind die Wahlen für die Vertretungen des Reichs, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände, der Versicherungsträger nach der Reichsversicherungsordnung und dem Reichsgesetz über die Angestelltenversicherung, der amtlichen Berufsvertretungen (Landwirtschafts-, Handels-, Handwerks-, Gewerbe-, Anwalts-, Ärzte-, Apothekerkammern usw.), der Betriebsräte, der kirchlichen Körperschaften und der Synagogengemeinden;
3. *Anzeigen öffentlicher Behörden oder Beamten (Notare, Gerichtsvollzieher), soweit sie in Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben erfolgen und nicht lediglich wirtschaftliche Angelegenheiten betreffen. Von der Steuer befreit sind also z. B. nicht Anzeigen der staatlichen Eisenbahn-, Domänen- und Bergwerksverwaltungen, der Gas- und Elektrizitätswerke und der Sparkassen der Gemeinden;*
4. *Firmeninschriften an den eigenen Geschäftsstellen und Geschäftswagen sowie auf den Geschäftspapieren (Briefbogen, Briefumschlägen, Kontobüchern, Postkarten, Rechnungen, Scheckbüchern, Scheckformularen u. ä.). Diese Befreiung gilt aber nur dann, wenn die Inschrift lediglich die folgenden Angaben enthält: Name oder Firma, Geschäfts- oder Betriebszweig, Ort und Adresse, Telephon, Telegrammschlüssel, Bankkonto, Postscheckkonto, Bahnversendungsvermerk, Aufführung von Zweigstellen, Geschäftszeit, Geschäftsnummer, Verbandszugehörigkeit, Grundkapital und Reserven, Gründungsjahr, Patente, Warenzeichen, Gebrauchs- und Geschmacksmuster, erworbene Auszeichnungen, sowie die Aufzählung der von der Firma vertriebenen Waren oder angebotenen Leistungen. Die Anzeigensteuerpflicht tritt also insbesondere dann ein, wenn der Firmeninschrift eine Abbildung oder anpreisende Worte hinzugefügt sind; die Abbildung des Fabrik- oder Geschäftsgebäudes macht die Firmeninschrift nicht anzeigensteuerpflichtig;*
5. *Warnungstafeln sowie Schilder von Versicherungsunternehmen und Wach- und Schließgesellschaften, wie sie an Gebäuden angebracht zu werden pflegen.*

§ 82. Sonderbestimmungen für Zeitungen und Zeitschriften. (1) Bei Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften ist der Verleger der Zeitung steuerpflichtig. Ist der Anzeigenteil der Zeitung oder Zeitschrift verpachtet, so ist der Pächter steuerpflichtig: ein Pachtverhältnis liegt dann vor, wenn der Verleger die Verfügung über den Anzeigenteil ganz oder teilweise einem anderen Unternehmer gegen Entgelt überlassen hat; die Anzeigenexpedition schließt als solche die

Pacht des Anzeigenteils der mit der Expedition in Verbindung stehenden Zeitungen und Zeitschriften nicht in sich.

(2) Die Steuer ist für jede Zeitung oder Zeitschrift, auch wenn mehrere demselben Unternehmer gehören, für sich zu berechnen. Beilagen gelten nicht als besondere Zeitungen und Zeitschriften. Beiblätter, die Zeitungen und Zeitschriften unter besonderer Bezeichnung beigegeben werden, sind als besondere Zeitungen oder Zeitschriften anzusehen, wenn sie sich von der Zeitung oder Zeitschrift selbst, abgesehen von der besonderen Bezeichnung, noch durch andere Merkmale (z. B. verschiedene Zeitfolge des Erscheinens, anderen Druck, besondere Schriftleitung, besondere Bedingungen für die Anzeigenaufnahme) unterscheiden.

(3) Bei der Anwendung derStaffelung des § 27 Abs. 1 des Gesetzes ist stets von der Gesamteinnahme für alle in der einzelnen Zeitung oder Zeitschrift erschienenen Anzeigen auszugehen, auch dann, wenn der Anzeigenteil teilweise verpachtet ist und teilweise vom Verleger selbst verwaltet wird. In einem solchen Falle werden die Staffelsätze auf den Gesamtbetrag der Anzeigen angewendet und in jeder Staffel Pächter und Verleger je zu dem auf sie entfallenden Teile an der Staffel beteiligt. Vermag einer der Beteiligten in seiner Steuererklärung die hiernach erforderlichen Angaben nicht zu machen, weil der andere Beteiligte ihm keine Auskunft erteilt, so hat das Finanzamt die Auskünfte selbst herbeizuführen. Zu beachten ist, daß diejenigen Anzeigen dem Verleger nicht anzurechnen sind, die seine eigene Zeitung oder Zeitschrift betreffen. Maßgebend ist die Gesamteinnahme innerhalb eines Kalenderjahres; besteht das Unternehmen noch kein volles Jahr, so ist die Einnahme auf ein volles Jahr umzurechnen und danach im Verhältnis zu der Zeit des Bestehens zu ermitteln, auf welche Teilbeträge die einzelnen Staffelsätze Anwendung finden.

(4) Der Besteuerung sind die gesamten für die Anzeigen vereinnahmten Entgelte zugrunde zu legen, ohne daß Abzüge für Auslagen gemacht werden dürfen. Eine Ausnahme hiervon tritt ein, wenn die Anzeige in einem der Zeitung oder Zeitschrift beigelegten Sonderblatte steht; in diesem Falle können die besonderen Gebühren abgesetzt werden, die der Post für die Versendung dieser Sonderblätter zu zahlen sind.

§ 83. Sonderbestimmungen für Anschläge (Plakate). (1) Erfolgt die Anzeige in der Form von Anschlägen (Plakaten), so ist steuerpflichtig sowohl derjenige, der das Plakat herstellt, als auch derjenige, der den Raum oder die Fläche für die Anbringung des Plakats zur Verfügung stellt.

(2) Werden Flächen und Räume für Plakate vom ersten Mieter weitervermietet oder folgen mehrere Mieter aufeinander, so ist erst derjenige Vermieter anzeigensteuerpflichtig, der unmittelbar an den Anzeigenden vermietet. Die Steuerbefreiung der vorhergehenden Vermieter tritt aber nur ein, wenn sich aus ihrer Buchführung ergibt, daß der Mieter nicht unmittelbar die Fläche selbst zu Anzeigen benutzen wollte, sondern sie seinerseits weiterzuvermieten beabsichtigte. Es wird empfohlen, daß die Vermieter von Flächen, wenn sie Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, sich eine besondere Bescheinigung[1]) von ihrem Vertragsgegner ausstellen lassen.

---

[1]) *Für die Bescheinigung kann folgendes Muster als Anhalt dienen: Ich (Name, Firma) in (Wohnort, Adresse) bescheinige dem (Name, Firma)*

(3) Als steuerpflichtige Anschläge kommen Ankündigungen und Programme von Vergnügungen, Verkaufsangebote, Verlustanzeigen, Kundgebungen aller Art in Betracht.

§ 84. Sonderbestimmungen für Anzeigen auf Verpackungsmitteln. (1) Bei einer Warenumschließung ist eine Anzeige nicht anzunehmen, wenn die Aufschriften nur folgende Angaben enthalten; Name oder Firma, Geschäfts- oder Betriebszweig, Ort und Adresse, Telephon, Telegrammschlüssel, Bankkonto, Postscheckkonto, Bahnversendungsvermerk, Aufführung von Zweigstellen, Geschäftszeit, Geschäftsnummer, Verbandszugehörigkeit, Grundkapital und Reserven, Gründungsjahr, Patente, Warenzeichen, Gebrauchs- und Geschmacksmuster, Bezeichnung des Inhalts, wobei neben einem Hauptwort noch zwei Beiwörter beliebigen Inhalts, also auch anpreisenden Inhalts, zugelassen werden, Aufführung der Bestandteile, der Bereitungs- oder der Verwendungsart, soweit eine solche Angabe gesetzlich vorgeschrieben ist, Gewicht, Maß, Stückzahl, Zeit der Herstellung (Füllung), Warnungsvermerk (z. B. Gift), Preis, Aufdruck einer Gebrauchsanweisung, sofern die Fassung der Anweisung keine besondere Anpreisung enthält. Die Ausstattung mit Abbildungen, Ornamenten usw. macht die Verpackungsmittel nicht anzeigensteuerpflichtig.

(2) Die vorstehenden Vorschriften gelten auch für Etiketten (zu Zigarren, Weinflaschen usw.).

(3) Zu beachten ist, daß bei Warenumschließungen, auch wenn sie z. B. Bildnisse aufweisen oder bei ihrer Herstellung Edelmetallteile verwendet sind (z. B. durch Verwendung von Goldfarbe oder von Blattgold), die Luxussteuer nach § 15 des Gesetzes nicht eintritt, sofern die Warenumschließungen nicht etwa bewußt so ausgestattet sind, daß der Käufer sie in seiner Hauswirtschaft verwenden kann.

(4) Anzeigensteuerpflichtig ist der Hersteller des als Anzeige dienenden Verpackungsmittels mit dem gesamten Entgelte, das er für dessen Lieferung vereinnahmt. Das gilt auch dann, wenn der Erwerber noch nicht derjenige Unternehmer ist, der unmittelbar die Anzeige vornehmen will; es ist also z. B. die die Etiketten herstellende Firma auch dann anzeigensteuerpflichtig, wenn die Etiketten nicht von einer Zigarrenfabrik, sondern von einer Zigarrenkistenfabrik bezogen werden.

§ 85. Gegenstände, die durch Aufschrift oder Ausstattung eine Anzeige darstellen, z. B. Gebrauchs- oder Zugabeartikel, Verlobungsanzeigen, sind dann nicht anzeigensteuerpflichtig, wenn sie der Luxussteuer nach § 15 oder § 21 des Gesetzes unterliegen (vgl. z. B. § 36 C 22 und § 49 II).

2. Außerdem ist § 138 Abs. 2 a AusfBest. heranzuziehen:

§ 138 Abs. 2. Der Steuerabschnitt wird allgemein auf ein Kalenderjahr ausgedehnt:

a) für Zeitungen und Zeitschriften wegen der Anzeigensteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes;

b) . . .

---

in (Wohnort, Adresse), daß ich die Räume (Flächen) in (nähere Orts- und Platzangabe) nicht für mich zur Aufnahme von Anschlägen (Plakaten) ausnützen werde. Ich verpflichte mich, sofort mitzuteilen, wenn ich entgegen dieser Erklärung selbst den Raum (die Fläche) ausnütze.

3. Rechtliche Natur der AusfBest. Die AusfBest. zu 1 enthalten Bestimmungen zum materiellen Anzeigensteuerrecht. Da die §§ 25—27 eine Delegation an den RR. entsprechend dem § 16 (oben S. 435) nicht geben, haben sie materiell-rechtliche Kraft nur, soweit sie die Steuerpflicht gegenüber dem Gesetz einschränken, also, wie § 81 und zum Teil die §§ 83 und 84, Befreiungen aussprechen: insoweit stützen sie sich auf § 108 Abs. 2 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436). Im übrigen handelt es sich, da § 45 als Delegation für materielle Vorschriften nicht anzusehen ist (vgl. zu § 45), nur um Auslegungsregeln, die als Verwaltungsanordnungen die Finanzbehörden binden, nicht aber die Finanzgerichte und die ordentlichen Gerichte.

Wegen der Frage der Rechtsgültigkeit des § 138 Abs. 2 vgl. unten zu IX, 8 (S. 561).

II. Wegen **Begründung** und **Zweck** der Anzeigensteuer vgl. oben zu § 25 II 7 (S. 534).

III. Der **Steuergegenstand** und **Steuersubjekt.**

Steuergegenstand ist die Leistung, die in der Übernahme von Anzeigen besteht (§ 25 Abs. 1 Nr. 1). Zu erörtern ist danach der Begriff der Anzeige (1) und der Begriff der Übernahme (2).

1. Der Begriff der Anzeige.

a) Das Gesetz (§§ 25, 26) braucht den Ausdruck Anzeige als Oberbegriff zur Bezeichnung des Steuergegenstandes und enthält in § 26 eine Reihe von Anzeigenarten. Dabei läßt sich aus § 26 Abs. 1 Nr. 3 folgern, daß dem Begriff der Anzeige der der Ankündigung gleichgestellt wird. Der Ausdruck Reklame wird nicht gebraucht, vielmehr offenbar vorausgesetzt, daß er durch den Oberbegriff Anzeige mit gedeckt ist. Herzfeld (Leitf. 103f.) befindet sich also im Widerspruch zur Ausdrucksweise des Gesetzes, wenn er den Begriff der Reklame als Oberbegriff ansieht, der den Steuergegenstand allein zutreffend bezeichne, während die Anzeige nur ein Unterbegriff sei, der sich auf die Reklame durch Vervielfältigungsverfahren beschränke. Meines Erachtens hat das Gesetz das Fremdwort „Reklame" mit Recht vermieden. Wohl fällt jede Art von Reklame unter das Gesetz, aber Reklame ist nicht Oberbegriff, sondern Unterbegriff: es gibt Anzeigen, die man als Reklame nicht bezeichnen kann, z. B. Familienanzeigen (was Herzfeld allerdings tut).

In der Literatur finden sich für eine Begriffsbestimmung wenig Anhaltspunkte. Das gilt besonders vom Begriff der Anzeige (vgl. z. B. Ebner, „Das Anzeigenrecht" 1908, S. 1: „Unter Anzeigen versteht man Ankündigungen aller Art." Die Literatur über den Begriff der Anzeigen im BGB. kommt nur insoweit in Betracht, als sie den Oberbegriff in der Mitteilung findet, im übrigen handelt es sich um einen ganz anderen Rechtsbegriff). Über den Begriff der Reklame gibt es einige Untersuchungen, die freilich mehr eine wirtschaftliche Umschreibung und weniger eine rechtliche Abgrenzung bezwecken: s. B. Mataja, „Die Reklame", 3. Aufl., 1920, S. 19: „Reklame (als eine Unterart der Werbetätigkeit) bedeutet eine der Ausdehnung über einen größeren Personenkreis (in letzter Linie auf die volle Öffentlichkeit) fähige Einwirkung auf das Denken und Verhalten anderer in Beziehung auf einen Gegenstand [?] und zwar durch Erregung von Aufmerksamkeit und Erweckung günstiger Vorstellungen für ihn." Mataja hebt dabei hervor, daß es sich um eine „Erscheinung auf dem Gebiete des Ankündigungswesens" handle, setzt also Reklame und Ankündigung nicht gleich. Weidenmüller („Beiträge zur Werbelehre" 1912, „Kurzer Grundriß der Werbelehre" 1916) verwirft den Ausdruck Reklame und ersetzt ihn durch die „Werbung", die „Ausstreuung" des Angebotes. Eine rechtliche Begriffsbestimmung gibt Herzfeld a. a. O. mit folgender, einigermaßen

schwerflüssigen Wortfolge: „Reklame ist der Gebrauch eines uniformen, zur Auslösung eines Deckungsreizes bestimmten (anlockenden) Mittels gegenüber einer undifferenzierten Mehrheit, dem Publikum, zwecks Befriedigung des eigenen Bedarfs durch Vervielfachung des Mittels. Im folgenden sind unter Verwertung dieser Anhaltspunkte (vgl. auch Popitz, Einführung, S. 80) die Begriffsmerkmale der Anzeige zu geben gesucht.

b) Die Begriffsmerkmale der Anzeige.

α) Die Anzeige ist eine Mitteilung über eine Tatsache. Die Tatsache kann eine solche des geschäftlichen Lebens sein: das Bestehen, die Eröffnung, der Gegenstand, das Kapital eines Gewerbebetriebes, das Vorhandensein, die Art und die Wirkung eines technischen Verfahrens, eine Darbietung oder eine Veranstaltung oder die Absicht einer solchen, das Erscheinen eines Buches, die Ankunft eines Unternehmers (eines Zirkus, eines Künstlers) an einem Orte, der Bedarf von bestimmten Angestellten, die Bereitschaft und Befähigung zur Annahme einer Stelle; es kann sich auch um eine Tatsache des Privatlebens handeln, wie bei Familienanzeigen; ferner kann eine Tatsache des öffentlichen Lebens in Betracht kommen, z. B. ein politisches Ereignis, ein Unglücksfall.

β) Zweck der Mitteilung muß die Herbeiführung eines bestimmten Bewußtseinsvorganges bei dem Empfänger der Mitteilung sein. Der Bewußtseinsvorgang hat die Vorstellung des Empfängers über die Tatsache zum Gegenstand und soll ihn weiter zu einem Willensentschluß führen, nämlich zu der vom Anzeigenden gewollten Stellungnahme zu der Tatsache, d. h. zunächst dazu, die Tatsache im Gedächtnis zu behalten, schließlich sie zu werten und selbst dem Anzeigenden gegenüber so zu handeln, wie dieser es bezweckt, z. B. den angezeigten Gegenstand zu kaufen, das Geschäft, die Darbietung zu besuchen, sich an einer Sammlung zu beteiligen, sich zu dem angezeigten Familienereignis zu verhalten. (Über den Bewußtseinsvorgang vgl. besonders Weidenmüller, „Kurzer Grundriß der Werbelehre" 1916, S. 36ff.)

γ) Nicht jede Mitteilung der zu *α* bezeichneten Art ist eine Anzeige, vielmehr muß der Mitteilende sich solcher Mittel bedienen, die für die Erreichung des zu *β* behandelten Zweckes der Mitteilung geeignet sind. Die Mitteilung über das Ereignis für sich allein, z. B. ein Zeitungsbericht, daß ein Unglücksfall vorgekommen ist, genügt nicht. Vielmehr muß die Mitteilung, wie zu *β* ausgeführt, die Stellungnahme des Empfängers der Mitteilung bezwecken und ihrer objektiven Beschaffenheit nach darauf abgestellt sein. Die Anzeige muß also neben der Tatsachenmitteilung einen „werbenden" Inhalt haben, wobei die „Werbung" auch den Anreiz zur persönlichen Stellungnahme zu der Tatsache in Form der Teilnahme, des Glückwunsches usw. umfaßt. (Weidenmüller a. a. O. unterscheidet den „Sachteil", d. h. die Angabe der Tatsache, und den „Werbeteil" der Anzeige.) Einer bloßen Firmenaufschrift, der Visitenkarte, einem im Hotel ausgelegten Menu (ohne Preisangabe) fehlt dieser Werbeinhalt. Die Art der Werbung kann außerordentlich verschieden sein: Es bedarf keiner Anpreisung durch Wort oder Bild, es kann die Gestaltung der Tatsachenmitteilung allein (Wahl der Buchstaben, der Wortstellungen) genügen.

δ) Die Mitteilung muß sich an einen größeren Personenkreis richten, darf nicht lediglich für den Empfänger bestimmt, auf ihn zugeschnitten sein. Wer von einem Familienereignis seinen Bekannten brieflich Mitteilung macht, zeigt es nicht an, nur die von der individuellen Beziehung des Anzeigenden zum Empfänger absehenden, auf den Durchschnitt dieser Beziehungen abgestellte Mitteilung ist eine Anzeige. Der Kreis der Empfänger kann aber sehr wohl beschränkt sein. Die Anzeige über einen Luxusdruck z. B. geht nur an

eine bestimmte Anzahl, dem Verleger als interessiert bekannte Personen. Öffentlichkeit ist also kein Begriffsmerkmal der Anzeige.

ε) Nicht nötig ist, daß die Anzeige dem Empfänger der Mitteilung als solche erkennbar ist. Wie K. Bücher, „Die wirtschaftliche Reklame“ (Zeitschr. f. d. ges. Staatsw. Bd. 1917/18 S. 466) — freilich zu eng — hervorhebt, kann gerade die wahre Absicht der Bekanntgabe verschleiert, der Eindruck erweckt werden, daß nicht Sonderinteresse eines einzelnen, sondern allgemeine Interessen vorliegen, oder daß der eigene Vorteil des Empfängers eine bestimmte Art des Handelns gebiete. Anzeige ist daher auch ein Zeitungsartikel, der auf eine Tatsache werbend hinweist, sofern er einem Anzeigenden gegenüber bezahlte Anzeigenleistung ist. Das hebt **§ 26 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2** ausdrücklich hervor. (Geschäftliche Empfehlung im redaktionellen Teil.)

ζ) Die Art der Anzeigenbewirkung ist gleichgültig. Sie wird sich meist an Gehör und Gesicht des Anzeigenempfängers wenden und zwar in erster Linie in Form des geschriebenen und gesprochenen Wortes. Es kommt aber jede Art der Sinneszuleitung in Betracht. Meist erfolgt sie durch Vervielfachung der Wirkung, sei es, daß die Anzeige selbst vervielfältigt wird, sei es, daß der nur einmal vorhandene Anzeigengegenstand durch seine Aufstellung vielfach und wiederholt wahrgenommen wird. Das Mittel, mit dem die Anzeige bewirkt wird, kann man als Anzeigenträger (Herzfeld S. 104 sagt „Reklameträger“, Weidenmüller S. 33 „Angebotsträger“) bezeichnen. Der Anzeigenträger ist ausschlaggebend für eine Gruppierung der möglichen Arten der Anzeigen. Dabei zeigt sich, daß § 26 Abs. 1 Nr. 1—3 des Ges. und § 80 AusfBest. (abgedruckt zu I S. 540) nur Beispiele geben. Eine Gruppierung nach dem Anzeigenträger ergibt folgende Arten:

αα) Anzeigenträger kann der Mensch sein, der mit seinen Sinnesäußerungen unmittelbar die Mitteilung bewirkt. (Ob er „Übernehmer“ der Anzeige, Steuersubjekt ist, bleibt hier ganz dahingestellt, vgl. unten zu 2 d S. 549.) Es handelt sich bei diesen Anzeigenarten um Ankündigungen i. S. des § 26 Abs. 1 Nr. 3 des Ges. In Betracht kommt der Aufrufer, der Schauspieler, der bei seiner Darbietung die Anzeige bewirkt.

ββ) In den meisten Fällen ist Anzeigenträger ein Gegenstand.

ααα) Der Gegenstand kann lediglich Anzeigenträger sein (besondere Anzeigensachen). Dabei sind die auf Nahewirkung berechneten Gegenstände zu unterscheiden, die dem Empfänger zugesandt werden, also die Zeitungsbeilagen, Preislisten, Prospekte, Briefbeilagen, und die auf Fernwirkung berechneten Schilder, Plakate, die zur Aufnahme von Anzeigen bestimmten Anschlagsäulen, Leuchtbilder, in die Luft gelassene Ballons.

βββ) Der Gegenstand kann geschäftlicher Gebrauchsgegenstand sein, entweder der Gegenstand, der angezeigt werden soll, selbst, wenn er die Anzeige enthält, oder ein anderer Gegenstand, z. B. Geschäftspapiere mit Anzeigenaufdrucken, Verpackungsmittel, Warenumhüllungen, Etiketts. Dabei kann auch mit dem unveränderten Gegenstand selbst, der angezeigt werden soll, durch seine Verwendung als Darstellungsmittel eine Anzeige bewirkt werden (bei der Schaufensterauslage, dem Ausstellungsstand).

γγγ) Der Gegenstand kann eine zum Gebrauch des Empfängers bestimmte Sache sein, d. h. ein Gebrauchsgegenstand, auf dem die Anzeige angebracht ist (Kalender, Briefbeschwerer, Spiegel, Aschenbecher, Buch, Zeitung, Zeitschrift mit Anzeigen). Dabei kann der Gegenstand vom Empfänger gekauft oder ihm als sog. Werbegeschenk (Zugabeartikel) unentgeltlich übergeben werden.

δδδ) Es können mehrere Gegenstände bei der Bewirkung einer Anzeige Anzeigenträger sein, so zunächst der Gegenstand, der die Anzeige enthält

(das Plakat), sodann der Gegenstand (die Giebelwand, die Anschlagsäule), auf dem ersterer angebracht ist, oder der Film, der ihn wiedergibt.

γγ) Außer Mensch und Gegenstand kann auch ein technischer Vorgang, ein Verfahren, Anzeigenträger sein, nämlich dann, wenn die Gegenstände nicht unmittelbar auf die Sinne des Empfängers wirken, sondern nur in einer Bewegung oder Veränderung, die durch das Verfahren bewirkt wird. So liegt es, wenn das Leuchtbild erleuchtet, der Film oder die Grammophonplatte vorgeführt, der Feuerwerkskörper, der die Anzeige enthält, losgelassen wird.

δδ) Die Anzeige kann durch das Zusammenwirken von zwei oder drei Anzeigenträgern, Mensch, Gegenstand, Verfahren, entstehen, wobei der Gegenstand den werbenden Inhalt aufweist, und der Mensch ihn zur Wirkung bringt. Dabei scheidet die Tätigkeit, bei der der Mensch nur die Anzeige befördert, zuleitet, ohne daß die Art der Übermittlung, dieser Vorgang selbst, werbend wirkt, aus: die Post, mit der die Anzeige gesendet wird, der Zettelverteiler (der nicht auch ausruft oder durch ein besonderes Kostüm die Aufmerksamkeit auf sich zieht) sind nicht Anzeigenträger. Anders ist es dann, wenn der Mensch die Anzeige sichtbar herumträgt, herumfährt, sie als Lichtbild aufnimmt und vorführt (vgl. § 26 Abs. 1 Nr. 3); weiter bei der Schauspielerin, die Toiletten (also die anzuzeigenden Gegenstände) vorführt, bei dem Konzertgeber, der das Klavier einer Firma spielt, bei dem Rennfahrer, der das Rad einer Firma auf Rennen fährt, bei dem Schauspieler, der den anzuzeigenden Gegenstand (z. B. ein kosmetisches Mittel, eine Suppenwürze oder was sonst) bei seiner Darbietung gebraucht. In den zu γγ aufgeführten Fällen wirken Gegenstand und Verfahren zusammen. In allen Fällen, in denen der Mensch Anzeigenträger ist, kann ferner dadurch ein Gegenstand als weiterer Anzeigenträger hinzukommen, daß die auf Anzeigenwirkung gerichtete Tätigkeit des Menschen gefilmt oder seine Worte auf einen Sprechapparat übertragen werden. Es können dabei drei Anzeigenträger aufeinander folgen: 1. Der Mensch (allein oder + Gegenstand), der eine die Anzeige enthaltende Sinnesäußerung vornimmt, 2. der Film oder die Grammophonplatte, auf die die Tätigkeit des Menschen übertragen ist, 3. das Verfahren, durch das die Anzeige vorgeführt wird.

2. Die Übernahme der Anzeige.

Durch den Begriff der Übernahme wird sowohl der Steuergegenstand näher umgrenzt, wie auch das Steuersubjekt bezeichnet. Steuergegenstand ist die entgeltliche Leistung, die eine Anzeigenübernahme zum Gegenstand hat, Steuersubjekt ist, wer diese entgeltliche Leistung vollständig bewirkt.

a) Die Übernahme der Anzeige ist eine Leistung. Die Rechte und Pflichten, die durch die Leistung entstehen, sind nicht solche zwischen demjenigen, der die der Anzeige zugrundeliegende Mitteilung macht, und demjenigen, der die Mitteilung empfängt: diese Beziehungen interessieren für die Anzeigensteuer nicht. Meist sind es überhaupt keine Rechtsbeziehungen, es handelt sich um einseitige Willenserklärungen, aus denen unmittelbar für den Empfänger keinerlei Rechte und Pflichten entstehen. Ist das ausnahmsweise der Fall, wenn nämlich der die Anzeige enthaltende Gegenstand dem Empfänger verkauft, vermietet usw. wird, so ist dieses Rechtsgeschäft kein Anzeigengeschäft und unterliegt für sich stets nur der allgemeinen Umsatzsteuer (oder der Luxussteuer). Die anzeigensteuerpflichtige Leistung vollzieht sich vielmehr zwischen demjenigen, der einen Anzeigenerfolg für sich (oder zugunsten Dritter, wie z. B. bei der Aufforderung für eine Sammlung) bewirken will (dem Anzeigenbesteller oder Anzeigenden) und demjenigen, der sie für ihn bewirkt (dem Anzeigenübernehmer). Daraus ergibt sich, daß eine anzeigensteuerpflichtige Leistung fehlt, wenn derjenige, der einen Anzeigenerfolg für sich bewirken will, die Anzeige selbst vornimmt: die Eigen-

anzeige ist frei. Sie ist sowohl anzeigensteuerfrei, wie auch überhaupt umsatzsteuerfrei, da auch keine Entnahme aus dem eigenen Betrieb i. S. des § 1 Nr. 2 vorliegt (weil § 1 Nr. 2 überhaupt nur fingierte Lieferungen, nicht auch Leistungen umfaßt und, wenn selbst die Anzeige in einer Lieferung besteht, diese meist nicht außerhalb, sondern innerhalb der eigenen gewerblichen Tätigkeit erfolgt). Frei ist also der Zeitungsunternehmer, der in seiner eigenen Zeitung sein Unternehmen anzeigt, der Verleger, der in dem von ihm verlegten Buche andere ebenfalls von ihm verlegte Bücher anzeigt, der Warenfabrikant, der die Waren in seinem Fabrikationsbetriebe mit einer Anzeige versieht (die Anzeige den Waren einstanzt, sie aufdrückt, aufmalt) oder für seine Ware im eigenen Betriebe mit Anzeigen der Ware versehenen Umschließungen herstellt, der Geschäftsmann, der seine Geschäftsräume zur Reklame für sich benutzt, insbesondere seine Waren im Schaufenster so anordnet, daß eine Anzeigenwirkung erzielt wird. Nur etwa in dem Fall, daß der Druckereibesitzer die Anzeigen über seine oder seiner Tochter Verlobung in seiner Druckerei drucken läßt, würde § 1 Nr. 2 vorliegen, weil es sich um eine (fingierte) Lieferung handelt, die aus der gewerblichen in die Privatsphäre erfolgt.

b) Die Leistung der Anzeigenübernahme muß entgeltlich erfolgen. Auch hieraus ergibt sich die bereits durch a dargetane Freiheit der Eigenanzeige: die buchmäßige Belastung und Gutschreibung mehrerer einem Unternehmer rechtlich gehörender Betriebszweige (die Druckerei belastet den Verlag oder umgekehrt) ist kein Entgelt i. S. des UStG. (vgl. oben S. 193). Weiter scheiden die Anzeigen aus, für die sich der Anzeigenübernehmer nichts bezahlen läßt, also Gefälligkeitsinserate für befreundete Firmen, eigene Angestellte, für öffentliche Sammlungen, für Behörden, die Übernahme von Inseraten aus fremden Zeitungen zur Füllung der Spalten (Füllanzeigen), die unentgeltliche Aufnahme der Gewerbe- und Berufsbezeichnung in ein Adreßbuch (im Gegensatz zu den nur gegen Bezahlung aufgenommenen Mehrzeilen, vgl. RFM. v. 22. Jan. 1920 RStBl. S. 159). Dagegen liegt bei der Tauschanzeige, bei der zwei Verleger sich gegenseitig verpflichten, in gleichem Umfang je für die Bücher des anderen Verlages Reklame zu machen, Entgeltlichkeit vor: es ist ein tauschähnliches Geschäft i. S. des § 8 Abs. 8 (C II 10 S. 373) gegeben.

c) Die Übernahme der Anzeige muß selbständig erfolgen. Wer als Angestellter an der Bewirkung einer Anzeige mit tätig ist, übernimmt sie nicht. Die Angestellten eines Zirkus, die den Ort durchziehen, bewirken damit eine Anzeige, aber nicht selbständig, sie sind nur Organe des eine Eigenanzeige bewirkenden Zirkusunternehmers. Dasselbe gilt von den Mannequins und Probierdamen eines Modesalons usw. Ob Selbständigkeit vorliegt, entscheidet sich nach dem zu § 1 B II (S. 143ff.) Dargelegten (Rechtspersönlichkeit, eigene Rechnung, eigene Verantwortung). Schwierigkeiten werden vor allem bei Personen vorliegen, die bei besonderen Gelegenheiten, z. B. während der Messe, bei der Bewirkung von Anzeigen, deren Träger der Mensch ist, als solche Anzeigenträger mitwirken, also Plakate herumtragen, ausrufen usw.: meist sind sie Angestellte eines Unternehmers, der mit ihnen eine von ihm übernommene Anzeigenleistung ausführt, sie seinem Besteller stellt. Sind sie aber unmittelbar von demjenigen, der für sich eine Anzeige bewirken will, angenommen, so fragt sich, ob sie zu diesem in ein Unterordnungsverhältnis treten, also nur reine Organe bei Vornahme der Eigenanzeige sind, oder ob sie ihm gegenüber als Anzeigenunternehmer auftreten: es kommt auf die Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung des a. a. O. Ausgeführten an. — Wesentlich ist, daß Selbständigkeit genügt, der Anzeigenübernehmer braucht kein „Unternehmer" i. S. des zu § 1 (S. 140ff.) Ausgeführten zu sein **(§ 25 Abs. 2).** Auch wer gelegentlich

eine Anzeige zu bewirken selbständig übernimmt, ist anzeigensteuerpflichtig: Hauptbeispiel ist das Vermieten der Hauswände für Reklamezwecke durch einen Privathauseigentümer (über die Versteuerungsform in diesem Fall vgl. zu § 39).

d) Der sachliche Inhalt der Anzeigenübernahme. Anzeigenübernehmer ist — Entgeltlichkeit und Selbständigkeit vorausgesetzt — derjenige, der einen Anzeigenträger dem Anzeigenbesteller zur Verfügung stellt.

α) Es ist gleichgültig, ob der Anzeigenübernehmer den Anzeigenerfolg allein herbeiführt, oder ob er nur einen Anzeigenträger hinzubringt, der erst in Verbindung mit einem anderen, von einer anderen Person gestellten die Anzeige bewirkt. Es kann also für eine Anzeige mehrere — unabhängig von einander tätige — anzeigensteuerpflichtige Anzeigenübernehmer geben. Das ergibt sich sowohl aus der Abstellung der gesamten Umsatzsteuer auf die einzelnen Leistungen, aus dem Anzeigenbegriff, wie aus der Überlegung, daß andernfalls durch Zerlegung der Anzeigenhandlung die Anzeigensteuer ausgeschaltet werden könnte und endlich aus dem Gesetz selbst, das für einen besonderen Fall, nämlich den der Herstellung der Anzeige einerseits und der Plakatierung oder Vorführung anderseits, in **§ 26 Abs. 3** auf die Mehrheit der Anzeigenübernehmer hinweist. Dabei liegt kein Anlaß vor, § 26 Abs. 3 als Sondervorschrift anzusehen, wie die weiteren Beispiele in der Begr. 1919 S. 65 und die Ausführungen des Regierungsvertreters im Ber. 1919 S. 56 zeigen. Jeder, der einen Anzeigenträger als selbständig und entgeltlich Leistender zur Verfügung stellt, kann also — vorbehaltlich der Ausführungen zu β — anzeigensteuerpflichtig mit dem von ihm vereinnahmten Entgelt sein oder, wie Herzfeld, Leitf. II S. 109 es ausdrückt, anzeigensteuerpflichtig ist (kann sein) jeder, der aus dem Reklamegeschäft für eigene Rechnung eine Einnahme erzielt.

Welche Arten von Anzeigenträgern es gibt, ist aus dem zu 1 b ζ Ausgeführten (S. 546) zu entnehmen. Es kommen also als anzeigesteuerpflichtig in Betracht: die Personen, die sich selbst als Anzeigenträger vermieten, sei es, daß sie allein die Anzeige bewirken (Ausrufer), sei es, daß sie den als weiteren Anzeigenträger dienenden Gegenstand persönlich vorführen (Rennfahrer, der für das Fahren des Rades einer Fabrik, Schauspielerin, die für das Vorführen einer Toilette, Schauspieler, der für die Mitwirkung in einem Reklamefilm oder für die Benutzung eines als Anzeigenträger dienenden Gegenstandes bei seiner Tätigkeit bezahlt erhält); die Personen, die den Gegenstand, der Anzeigenträger ist, zur Verfügung stellen, also der Verleger einer das Inserat aufnehmenden Zeitung (Näheres zu β S. 550), der Hersteller (s. daselbst) eines Plakates, einer Etikette, der Vermieter der Fläche, der Anschlagsäule, derjenige, der auf einer Ware eine Anzeige aufdruckt oder sonst anbringt, derjenige, der das die Anzeige tragende Verfahren vornimmt, also die Film- oder Grammophonaufnahme sowohl wie die Vorführung des Films und des Grammophons, derjenige, der als selbständiger Unternehmer ein Schaufenster dekoriert, einen Ausstellungsstand bereitet. Bewirkt erst die Aufeinanderfolge oder Zusammenwirkung mehrerer Anzeigenträger den Anzeigenerfolg, so ist jeder, der einen der Anzeigenträger selbständig zur Verfügung stellt, anzeigensteuerpflichtig: nimmt z. B. ein Gewerbetreibender eine Reklame derart vor, daß er eine Schauspielerin veranlaßt bei einer Darbietung seine Toilette zu tragen, durch eine Filmgesellschaft die Darbietung filmen läßt, durch verschiedene Filmbühnen den Film aufführen läßt, so sind Schauspieler, Filmaufnehmer, Filmvorführer anzeigensteuerpflichtig. Die Zahl der Steuerpflichtigen verringert sich jedoch dadurch, daß zwischen den Anzeigenden und die Leistenden Zwischenunternehmer treten. Darüber vgl. zu β.

β) Fraglich ist, wer anzeigensteuerpflichtiger Anzeigenunternehmer ist, wenn zwischen demjenigen, der den Anzeigenträger selbständig zur Verfügung stellt, und demjenigen, der die Anzeige für sich bewirkt haben will, ein selbständiger Unternehmer als Zwischenperson steht, also der zu § 1 B II c ε, besonders zu αα (S. 154) behandelte Fall des (General-) Unternehmers und des von ihm angenommenen selbständigen Unterunternehmers vorliegt. Würde man sowohl den (General-) Unternehmer, der unmittelbar dem Anzeigenbesteller leistet, wie die Unterunternehmer, die dem Generalunternehmer leisten, für steuerpflichtig erklären, so wäre eine mehrfache Besteuerung (— unechte — Doppelbesteuerung) die Folge. Aus dem Aufbau der sonstigen erhöhten Sondersteuern ist aber zu schließen, daß die erhöhte Umsatzsteuer (im Gegensatz zur allgemeinen Umsatzsteuer) nicht bei jedem Umsatz, sondern nur bei demjenigen, der auf einer bestimmten Wirtschaftsstufe erfolgt, stattfindet. Als solche kommt in erster Linie diejenige in Betracht, bei der die Qualifikation als Anzeige sich endgültig ausweist, nämlich diejenige des Umsatzes in die Hand des Anzeigenbestellers (also entsprechend etwa der Kleinhandelluxussteuer). Aus Gesetz und AusfBest. geht aber nicht hervor, daß sie diesen Grundsatz allgemein aufstellen. Vielmehr sprechen sie sich teils für ihn, teils gegen ihn aus. § 83 AusfBest. folgt dem Grundsatz von der Anzeigensteuerpflicht des letzten Anzeigenunternehmers. Nach ihm (abgedruckt zu I 1 S. 542) ist nicht derjenige anzeigensteuerpflichtig, der Flächen und Räume an einen Anzeigenunternehmer vermietet, sondern erst derjenige Vermieter, der sie unmittelbar an den Anzeigenden (den Anzeigenbesteller) vermietet. Andererseits folgt das Gesetz selbst dem Grundsatz nicht für den wichtigsten Fall der Anzeige, nämlich für die durch Druck oder sonst vervielfältigte Anzeige, indem es die subjektive Steuerpflicht des Verlegers (Druckers, Vervielfältigers) ausspricht. Daraus ergibt sich zwar, daß derjenige, der dem Verleger die Druckvorlage herstellt, der Künstler, Werbeanwalt, Stecher usw. nicht anzeigensteuerpflichtig ist, sondern erst der Verleger. Aber es ergibt sich auch, daß, wenn ein Reklameunternehmer den ganzen Anzeigenauftrag übernimmt und nur bei dem Verleger als seinen Unterunternehmer die Anzeige herstellen läßt, die Anzeigensteuerpflicht des Verlegers nicht wegfällt, da ja § 26 Abs. 2 ihn ausdrücklich für anzeigensteuerpflichtig erklärt. Ebenso spricht sich § 84 Abs. 4 AusfBest. (abgedruckt zu I 1 S. 543) bei Warenumschließungen dafür aus, daß nicht derjenige, der dem Anzeigenden Kartons mit Reklame enthaltenden Etiketten liefert, anzeigensteuerpflichtig ist, wenn er die Etiketten bei einem Dritten hat herstellen lassen, sondern der Etikettenfabrikant. Eine zweckmäßige Lösung, die zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetz belegt werden kann, der aber sein Wortlaut nicht widerspricht und sein Aufbau entspricht, wird im folgenden zu finden sein:

αα) Grundsätzlich ist derjenige anzeigensteuerpflichtig, der unmittelbar dem Anzeigenden gegenüber den Anzeigenträger zur Verfügung stellt.

ααα) Das gilt, wie schon erwähnt, nach § 83 AusfBest. für die Plakatraummiete. Die Grund- und Gebäudebesitzer und die Wegeberechtigten, die einem Unternehmer Räume und Flächen für Plakatierung vermieten, sind noch nicht anzeigensteuerpflichtig, wenn dieser Mieter nicht selbst Anzeigender ist, auch dieses Unternehmen ist es nicht, wenn es die Räume und Flächen, die es „an Hand" hat, wieder an ein großes Plakatunternehmen weitergibt, sondern erst dieses, wenn es den Anzeigenden unmittelbar den Raum für ihre Plakate vermietet. Dabei ist allerdings das besonders vorgeschriebene, dem § 22 (S. 499) nachgebildete Bescheinigungssystem zu beachten (da es der Steuerkontrolle dient, wird es durch § 45 — s. d. — als rechtlich gedeckt zu erachten sein).

βββ) Ebenso liegt es, wenn ein Reklameunternehmer dem Anzeigenden gegenüber eine bestimmte Reklameleistung, etwa die Vorführung eines Aufzuges oder einer Schaustellung, übernimmt und nun zur Durchführung Unterunternehmer als Ausrufer, Tafelträger, für die Lichtbesorgung usw. annimmt. Bei der Filmreklame sind also Unterunternehmer, die die Aufnahme besorgen, sich für diese als Schauspieler zur Verfügung stellen, die Filme herstellen und sie vorführen frei, nur derjenige ist anzeigensteuerpflichtig, der über die ganze Leistung mit dem Anzeigenden abschließt.

ββ) Anders ist es dann, wenn der Anzeigenträger in einem Gegenstand besteht, der hergestellt wird. In diesem Falle schließt sich die Anzeigensteuer offenbar an den Herstellerbegriff des § 18 an. Die Anzeigensteuerpflicht trifft den Hersteller des Gegenstandes, der Anzeigenträger ist.

ααα) Der wichtigste Fall ist der der gedruckten oder sonst vervielfältigten Anzeige. Hier entscheidet die positive Vorschrift des **§ 26 Abs. 2.**

Bei Druckschriften ist der Verleger anzeigensteuerpflichtig, also nicht die Anzeigenexpedition (Näheres über das Zeitungsinserat vgl. unten zu IX 3 S. 555). Ist ein Verleger nicht vorhanden, so ist nach § 26 Abs. 2 der Drucker anzeigesteuerpflichtig: in Betracht kommen Reklamehandzettel, Plakate, Schilder, ferner geschäftliche Papiere (Rechnungen, Briefbogen, Scheckformulare usw.), die Anzeigen enthalten, weiter das Bedrucken der Gegenstände, die angezeigt werden sollen, und ihrer Umhüllungen und Etiketten. Niemals sind hier die Zeichner, die entwerfenden Künstler anzeigesteuerpflichtig (auch wie zu § 21 IX 2 S. 495 ausgeführt, nicht luxussteuerpflichtig), sondern stets Verleger und (subsidiär) Drucker.

Es kann Zweifel bestehen, ob die Vorschrift über die Anzeigensteuerpflicht des Druckers oder Vervielfältigers unter allen Umständen als zwingend anzusehen ist, nämlich auch dann, wenn seine Leistung keine Lieferung eines Gegenstandes (der Druckschrift, des bedruckten Papieres) darstellt, sondern der Drucker nur einen ihm vom Besteller gelieferten Gegenstand (z. B. einen Kalender, eine Umhüllung) bedruckt. Der Zweck der Vorschrift ist offenbar, klarzustellen, daß der Drucker, dessen Leistung mit der Ausführung eines solchen Werkes durch den Anzeigenden betraut ist, mit dieser bloßen Werkleistung anzeigensteuerpflichtig ist. Das muß wohl aber bei dem bestimmten Wortlaut auch dann gelten, wenn der Drucker den Druckauftrag von einem Unternehmer erhält, der ihm z. B. bestimmt hergerichtete Bogen zum Bedrucken gibt, die er, nachdem sie bedruckt sind, erst z. B. zum Überziehen oder Aufkleben auf Schachteln und Umhüllungen benutzt, die der Anzeigende in dieser Ausführung bei ihm bestellt hat. Also nicht der Unternehmer, der sich dem Anzeigenden gegenüber verpflichtet hat, Warenumhüllungen bestimmter, eine Anzeige enthaltender Art zu liefern, ist in solchem Falle anzeigensteuerpflichtig, sondern der Drucker, der als Unterunternehmer in Werklohn den die Anzeige darstellenden Druck auf dem Umhüllungspapier (dem Überzug) anbringt, auch wenn er lediglich im Werklohn arbeitet: es ist also im Gegensatz zu § 18 I 1 (S. 458) hier lediglich der technische Herstellerbegriff maßgebend. Das gilt für sonstige Vervielfältiger ebenso, also auch für denjenigen, der als selbständiger Unternehmer in Werklohn den die Anzeige enthaltenden Farbendruck auf einer Blechdose oder auf einem Holzkasten anbringt. [Dieser Begriff des Anzeigenübernehmers führt dazu, daß die Fabrik, die z. B. eine Faltschachtel oder eine Dose mit Aufdruck im eigenen Betriebe vollständig herstellt, mit dem vollen Entgelt für die ganze Schachtel oder die ganze Dose anzeigensteuerpflichtig ist, während sich die Anzeigensteuer auf einen Teil der Kosten beschränkt, wenn die Fabrik nur die Schachtel oder die Dose

herstellt und dann von einem selbständigen Unternehmer den Aufdruck besorgen läßt.]

ββ) Anzeigensteuerpflichtig sind auch sonstige Hersteller, z. B. die Hersteller einer Leuchtanlage, einer aus Glasbuchstaben an einem Schaufenster angebrachten Anzeige, einer Warenumhüllung, die eine Anzeige enthält, eines Werbegegenstandes, wie z. B. des eine Anzeige darstellenden Zugabeartikels, usw.

γγ) Im allgemeinen wird die Abgrenzung zu αα und ββ eine mehrfache Anzeigensteuerpflicht für dieselbe Leistung vermeiden. Doch können Fälle einer — unechten — Doppelbesteuerung, d. h. der Aufeinanderfolge zweier anzeigensteuerpflichtiger Unternehmer vorkommen, für die das Gesetz einen Ausgleich nicht enthält. Das ist der Fall, wenn ein (General-) Unternehmer einem Anzeigenden gegenüber die Besorgung der ganzen Reklame übernimmt und diese sich nicht in Lieferungen von von anderen (anzeigensteuerpflichtigen) Unterunternehmern hergestellten Anzeigenträgern erschöpft, sondern weitere Anzeigenträger beizubringen sind, z. B. Vorführungen der Gegenstände (z. B. der Plakate) durch Anheften, Herumfahren u. dgl. Ist für die gesamte Leistung des Unternehmers ein Entgelt vereinbart, so ist dies, da seine Leistung unzweifelhaft eine Anzeigenleistung ist, anzeigensteuerpflichtig und er kann von dem Entgelt bei Erfüllung der Anzeigensteuerpflicht nicht den Teil absetzen, den er zum Erwerb der vom Unterunternehmer gelieferten Anzeigenträger verwendet (vgl. zu § 8 II S. 357ff.).

IV. Ausnahmen von der Anzeigensteuerpflicht.

1. Eine auf alle Arten von Anzeigen bezügliche Zusammenstellung der Befreiungen gibt **§ 81 AusfBest.** (abgedruckt I S. 541). Von den Ausnahmen beruhen nur zwei (§ 81 Nr. 1 und 2 AusfBest.) unmittelbar auf dem Gesetz. Die Befreiungen in § 81 Nr. 4 und 5 lassen sich teilweise aus dem Begriff der Anzeige ableiten. Im übrigen handelt es sich um Befreiungen, die ihre Rechtsgrundlage nur in § 108 Abs. 2 AO. (abgedruckt zu § 16 S. 436) finden können. Sie bedürfen im allgemeinen keiner näheren Erläuterung.

Zu § 81 Nr. 4 (Befreiung der Anzeigen auf Geschäftspapieren) sei erwähnt, daß zu den Geschäftspapieren nur Papiere gehören, die Raum für Mitteilungen in bezug auf das laufende Geschäft enthalten und grundsätzlich nur mit solchen (handschriftlichen oder maschinengeschriebenen) Mitteilungen herausgehen, also Briefbogen, Postkarten, Rechnungen, Quittungen. Nicht zu den Geschäftspapieren gehören Mitteilungen, die das Geschäft herausgibt, um mit ihrem Inhalt auf die Firma und deren Leistungen empfehlend hinzuweisen, ohne daß dabei bestimmungsgemäß über das laufende Geschäft gehandelt wird. Die Befreiung umfaßt also nicht Prospekte, Preisverzeichnisse (auch solche in Gast- und Schankstätten), allgemeine Angebote, Empfehlungskarten. So auch RFM. v. 11. Sept. 1920 (RStBl. S. 541).

2. Eine allgemeine Ausnahme enthält ferner **§ 85 AusfBest.** (abgedruckt I 1 S. 543), nämlich den Grundsatz, daß die Anzeigensteuer der **Luxussteuer** weicht. Dabei ist folgendes zu unterscheiden.

a) Ein Gegenstand, der Anzeigenträger ist, kann für die Luxussteuer nur dann in Betracht kommen, wenn er ein hauswirtschaftlicher Gegenstand ist (vgl. über diesen Begriff zu § 15 IV S. 422). Also z. B. ein Wasserglas mit Odolreklame, ein Aschenbecher oder ein Taschenfeuerzeug mit Aufdruck einer Zigarettenfabrik, eine Brieftasche mit Aufdruck einer Automobilfabrik, ein Wandteller mit Aufdruck einer Porzellanmanufaktur, ein Abreißkalender oder ein Lesezeichen mit Aufdruck eines Geschäfts usw. Vor allem gehören die mit Anzeigen ausgestatteten Etuis i. S. des § 46 AusfBest. (vgl. aber dessen Abs. III) hierher. Als Werbegegenstand ist in allen diesen Fällen ein hauswirtschaftlicher

Gegenstand gewählt, den der Anzeigeempfänger praktisch verwenden will. Ist das der Fall, so ist zu prüfen, ob der Gegenstand seinem Stoff, seiner Bearbeitungsart und seiner Beschaffenheit nach unter § 15 fällt, er ist dann luxussteuerpflichtig und anzeigensteuerfrei. Ist das nicht der Fall, so ist er (beim Hersteller, s. o. III 2 d β S. 550) anzeigensteuerpflichtig.

b) Ist der Gegenstand, der Anzeigenträger ist, kein hauswirtschaftlicher Gegenstand, sondern nur für gewerbliche Zwecke geeignet, wie z. B. ein Plakat, eine Etikette, Geschäftspapiere, so kommt nur die Anzeigensteuer in Betracht, auch wenn Stoffe (z. B. Leder, Porzellan) verwendet oder Verarbeitungsarten (bildnerischer Schmuck, § 15 II Nr. 2) angewendet sind, die bei hauswirtschaftlichen Gegenständen zur Luxussteuer führen. **§ 84 Abs. 3 AusfBest.** behandelt einen Grenzfall: Warenumschließungen sind an sich nicht hauswirtschaftliche, sondern gewerbliche Gegenstände, sie können aber so gestaltet sein, daß sie vom Empfänger als hauswirtschaftliche Gegenstände weitergebraucht werden und so ihren Werbezweck erfüllen sollen, z. B. ein Zigarrenkasten aus Edelholz mit Schloß, dann ist der Fall zu a, die Luxussteuerpflicht beim Hersteller des Kastens, gegeben.

c) § 85 AusfBest. schließt lediglich die gleichzeitige Anzeigen- und Luxussteuerpflicht derselben Lieferung aus. Nicht ausgeschlossen ist, daß beide Steuerpflichten nacheinander eintreten, indem zunächst der Hersteller einer Warenumschließung (z. B. einer Faltschachtel oder einer Dose) anzeigensteuerpflichtig und dann der Lieferer der umschlossenen Ware (z. B. des Parfüms oder Geheimmittels in der Schachtel oder Dose) mit dem gesamten (die Umschließung mit umfassenden) Entgelt luxussteuerpflichtig ist.

3. Für die Warenumschließungen und Etiketten enthält **§ 84 AusfBest.** weitgehende Befreiung. Die Befreiung ist so ausgedehnt, daß auch die völlige reklamehafte Ausstattung einer Warenumschließung durch Farbenverwendung, Bilder, Gestaltung und Stellung der Inschriften keine Anzeigensteuerpflicht herbeiführt, es sei denn, daß die Aufschrift selbst in ihrer Wortfassung werbenden Inhalt hat und dabei diese werbenden Worte den Inhalt, also den anzuzeigenden Gegenstand anders bezeichnen, als mit einem Hauptwort und zwei Beiwörtern; unter Beiwörter werden dabei nicht bloß Adjektiva zu verstehen sein, vielmehr wird man z. B. Genetive (z. B. Puder der Weltdame) oder kurze Sätze („nimm nur . . .") gleichstellen können. Die Steuer tritt also z. B. nicht ein, wenn die Warenumschließung Hinweise enthält wie „chemisch reines Seifenpulver", „bestes tiefschwarzes Stiefelcreme", „gut schäumende Rasierseife", „ärztlich empfohlenes Nährmittel" u. ä., dagegen würden die Anzeigensteuerpflicht herbeiführen Ausdrücke wie „bester Puder der Welt", „verleiht eleganten Stiefelglanz", „ersetzt die Wäscherin". Zu beachten ist aber, a) daß auch mehr als die zugelassene Wortzahl nicht schadet, wenn die Worte von der in § 84 AusfBest. besonders angegebenen Art sind und b) soweit ein Gebrauchs- und Geschmackmusterschutz vorliegt, erstreckt dieser sich auf den ganzen Inhalt einer Aufschrift (z. B. „bims die Händ' mit Abrador"), so muß die Anzeigensteuer weichen. Es ist nicht zu verkennen, daß diese weitgehenden Befreiungen die Anzeigensteuerpflicht bei Warenumschließungen und Etiketten fast ganz aufheben und, soweit sie in Betracht kommt, eine scharfe Abgrenzung vermissen lassen. (Der Entw. der AusfBest. verfolgt den Plan einer die Farbe heranziehenden Abgrenzung.)

V. Wegen des **Steuermaßstabes** vgl. bereits zu § 25 IV (S. 537), auch oben III 2 d β, $\beta\beta$, $\alpha\alpha\alpha$ (S. 551).

VI. Wegen des **Steuersatzes** scheidet die Eingangsvorschrift des § 25 Abs. 1 (10 v. H.) vollständig aus. Für Anzeigen gilt lediglich § 27. § 27 ist

erst in der Nationalversammlung eingefügt worden und ist wenig klar formuliert. Aus den Verhandlungen (Ber. 1919 S. 15, S. 55f.; StenB. 1919 S. 4107ff.) ergibt sich aber folgendes:

1. Die Anzeigensteuer beträgt niemals 10 v. H., sondern grundsätzlich 5 v. H. **(§ 27 Abs. 2).**

2. Bei Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften, also bei Inseraten, gelten die Staffelsätze des **§ 27 Abs. 1.** Vgl. darüber zu IX 6 (S. 557).

VII. Der **Steuerabschnitt** beträgt nach **§ 33 Abs. 2 Satz 2** ein Kalendervierteljahr. Über die Ausnahme hiervon für Zeitungen und Zeitschriften vgl. zu IX 8 (S. 561).

VIII. Anwendbarkeit der Vorschriften des 1. Abschnitts (der §§ 1 bis 12).

1. Auch für die Anzeigensteuer gilt § 12, das Verbot der offenen Überwälzung (oben S. 390). Es ist also unzulässig, wenn eine Zeitung neben dem Inseratenpreis die Anzeigensteuer getrennt berechnet. Über die Schwierigkeit der getrennten Überwälzung gerade bei Zeitungen vgl. unten zu IX 7 (S. 560).

2. Soweit die Leistung des Anzeigenübernehmers sich in der Lieferung eines Gegenstandes der Anzeigenträger ist, ausdrückt, gelten die für Lieferungen bestehenden Sondervorschriften.

a) § 2 Nr. 1 über Befreiung von Ein- und Ausfuhr findet Anwendung (vgl. zu § 2 VII, 5 S. 233). Nicht frei ist dagegen die Übernahme von Anzeigen, die nicht in Lieferungen bestehen, für einen Ausländer: die deutsche Zeitung, die für eine holländische Firma eine Anzeige aufnimmt, ist anzeigensteuerpflichtig.

b) § 4 findet Anwendung. Der Ausfuhrhändlern der vom Hersteller z. B. Etiketten bezieht, um sie an einem ausländischen Besteller weiterzuliefern, hat den Vergütungsanspruch des § 4 (s. oben S. 308 und RFM. v. 24. Aug. 1920 RStBl. S. 513).

c) Die Frage der Anwendbarkeit des § 7 scheidet aus, soweit der Hersteller des Anzeigenträgers umsatzsteuerpflichtig ist, denn der technische Hersteller muß stets den unmittelbaren Besitz haben. Es liegt also, obgleich § 7 Abs. 2 die Anzeigensteuer nicht erwähnt, ebenso wie bei der Herstellersteuer des § 15 (vgl. zu § 7 VII S. 348).

IX. Die Besonderheiten bei der Anzeigensteuer für Zeitungen und Zeitschriften („Inseratensteuer").

1. Sondervorschriften für Zeitungen und Zeitschriften enthalten — neben dem für alle Druckschriften geltenden § 26 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 — § 27, ferner AusfBest. § 82. Weitere Besonderheiten ergeben sich aus der Staffelung (Überwälzungsfrage).

2. Der Begriff der Zeitungen und Zeitschriften.

a) Die Sondervorschriften schließen sich nicht an den Begriff des „Anzeigenblattes" an, den der Entw. 1908 kannte, und der alle Druckschriften, Hefte und Bücher umfaßt, die in regelmäßigen und unregelmäßigen Fristen erscheinen und Einrückungen aufnehmen, wie Adreßbücher, Kursbücher, Reiseführer, Zeitungskataloge, Theater- und Konzertanzeiger, Umschlagdeckel für Lesezirkel (Begr. 1908 S. 15). Vielmehr handelt es sich um einen engen Begriff. Dieser ist aber anderseits wieder weiter als der der periodischen Druckschriften des § 27 des Pressegesetzes, der nur die in monatlichen oder kürzeren Fristen erscheinenden Zeitungen und Zeitschriften umfaßt. Entscheidende Begriffsmerkmale sind lediglich: α) die Vervielfältigung der Schrift, gleichgültig ob durch Druck, Durchschlag, Hektographie, Abschrift; β) das nacheinanderfolgende Erscheinen unter gleichem Titel, wobei feste Perioden nicht nötig sind (Erscheinen nach

Bedarf) und es auf die Länge der Zeiträume nicht ankommt (die Zeitung kann z. B. einmal jährlich erscheinen); γ) der Inhalt darf dem Plane nach kein abgeschlossenes Ganzes bilden (ein Roman in Lieferungen ist keine Zeitung), und andererseits darf die einzelne Nummer nicht lediglich sich auf einen abgeschlossenen einzelnen Vorgang beziehen (wie z. B. der Preiszettel eines Hotels oder eines Geschäftes, der Kurszettel, die Verlosungsliste, das Theaterprogramm); vgl. Schwarze-Appelius „Das Reichspreßgesetz" zu § 7 S. 43f. Im übrigen ist der Inhalt gleichgültig, er kann politischer, wissenschaftlicher, fachlicher, literarischer Natur sein: da Zeitungen und Zeitschriften gleich behandelt werden, braucht auf die Streitfrage, wie beide Begriffe sich unterscheiden, nicht eingegangen zu werden (s. dazu Ebner „Das deutsche Preßrecht" 1909 S. 22). Gleichgültig ist auch, an welchen Leserkreis sich die Schriften wenden: es braucht nicht die Öffentlichkeit zu sein, auch lediglich für Redaktionen bestimmte Korrespondenzen sind m. E. i. S. des § 27 Zeitungen, mögen sie es auch i. S. des Preßgesetzes (§ 13) und des lit. Urheberrechtsgesetzes nicht sein.

b) Die aus dem Preßrecht (wegen des Umfanges der Verantwortung des Redakteurs) bekannte Frage, was Zubehör einer Zeitung oder Zeitschrift ist, hat für § 27 besondere Bedeutung wegen der getrennten Berechnung der Staffelsätze für jede Zeitung oder Zeitschrift, auch wenn sie einem Unternehmer gehören (vgl. unten zu 4 S. 557). Die Entscheidung muß für § 27 selbständig getroffen werden, da der subjektive Gesichtspunkt der Zurechenbarkeit i. S. strafrechtlicher Verantwortung, der für § 7 des Preßgesetzes maßgebend ist (s. Schwarze-Appelius S. 57, Ebner S. 28f.), hier ausscheidet, es kommt auf die Selbständigkeit dem Inhalte nach an. Folgendes ist im Anschluß an **§ 82 Abs. 2 AusfBest.** (abgedruckt oben S. 542) zu unterscheiden:

α) Bei der Zeitung oder Zeitschrift bilden Hauptblatt und Beilagen eine Einheit, gleichgültig ob die Beilagen nur Anzeigen enthalten oder besondere Mitteilungen (z. B. den Roman mit Fortsetzungen, lokalen Teil u. ä.). Auch Extrablätter sind Teile der Zeitung. Ebenso der Zeitung beigelegte Prospekte, Anzeigen.

β) Haben die Beilagen eine besondere Bezeichnung (z. B. „Unterhaltungsblatt", „Sportblatt", „Handelszeitung", „Aus Wissenschaft und Technik", „Für die Hausfrau", „Der Hausgarten", „Literarischer Anzeiger"), so nennt man sie Beiblätter. Sie sind damit aber noch nicht selbständige Zeitung oder Zeitschrift geworden, können vielmehr durchaus deren Bestandteil sein, wie sich aus der Verbindung mit dem Hauptteil der Zeitung nach der gleichzeitigen und gemeinsamen Ausgabe an denselben Bezieherkreis ergeben kann. Selbständige Zeitung sind sie erst, wenn sie äußerlich unter besonderen Bedingungen stehen. Als solch besondere Bedingungen nennt § 82 Abs. 2 AusfBest. die verschiedene Zeitfolge des Erscheinens (also illustrierte Wochenbeilage einer Tageszeitung), anderer Druck (z. B. lateinischer Druck einer wissenschaftlichen Beilage) — hinzufügen kann man: anderes Format —, besondere Schriftleitung, besondere Bedingungen für die Anzeigenaufnahme. Diese Bestimmungen sind rechtlich nicht bindend, stellen vielmehr nur Verwaltungsanordnungen (Auslegungsregeln) dar. Im einzelnen wird die Entscheidung von dem Willen des Zeitungsunternehmers und dem Ausdruck, den er in der äußeren Form der Zeitung gefunden hat, ankommen.

3. Steuersubjekt ist nach **§ 26 Abs. 2** bei allen Druckschriften, die einen Verleger haben, dieser.

a) Der Verleger ist steuerpflichtig, nicht der Drucker, dem der Verleger den Druck der Zeitung oder Zeitschrift übergibt. Der Künstler oder der Werbeanwalt, der die Reklame entwirft (zeichnet, den Reklametext aufsetzt), ist frei (d. h.

nur umsatzsteuerpflichtig mit 1,5 v. H.). Der verantwortliche Redakteur hat als solcher mit der Anzeigensteuer nichts zu tun. Gleichgültig für die Steuerpflicht des Verlegers ist, ob er die Anzeige schlechthin aufnimmt oder für sie einen bestimmten Platz zusichert, und ob er über eine bestimmte Anzeige abschließt oder dem Anzeigenden für jede beliebige von ihm gebrachte Anzeige von vornherein eine bestimmte Menge Raum zur Verfügung stellt.

b) An die Stelle des Verlegers tritt der Pächter, wenn die Anzeigenaufnahme vom Verleger verpachtet ist **(§ 26 Abs. 2 Satz 2).** Eine solche Verpachtung (— das vom Pächter dafür gezahlte Entgelt unterliegt der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. beim Verleger —) liegt vor, wenn der Dritte (der Pächter) die Verfügung über die Aufnahme der Anzeigen hat, d. h. er dem Anzeigenden gegenüber zur unmittelbaren Ausführung der Anzeige in dem Blatt verpflichtet ist und für die Aufnahme das Entgelt im eigenen Namen vereinnahmt. Diese Verfügung wird nicht dadurch beeinträchtigt, daß er für die Aufnahmen gewisser (z. B. politischer) Anzeigen die Genehmigung des Zeitungsverlags braucht, oder wenn er verpflichtet ist, gewisse Anzeigen (z. B. der Zeitung befreundeter Parteien oder nahestehender Firmen) für bestimmte Sätze zu bringen: das sind nur Einzelbestimmungen des Pachtvertrags und ändern an der Selbständigkeit des Pächters dem Anzeigenden gegenüber nichts. Ob man bei der Pacht des Anzeigenteils zivilrechtlich einen Pachtvertrag oder einen Dienstvertrag besonderer Art annehmen will, ist steuerlich bedeutungslos (vgl. dazu OLG. Dresden v. 22. Dez. 1906 sächs. Arch. Bd. 2 S. 244; Ebner Anzeigenrecht S. 4ff.). Dem Pächter gegenüber kann auch die Zeitung selbst (deren Eigenanzeigen sonst frei sind) als Anzeigender auftreten. — Möglich ist eine Teilpacht, d. h. der Verleger behält für einen Teil des Raumes der Zeitung oder für bestimmte Arten von Anzeigen die Verfügung, übernimmt diese Anzeigen selbst, vereinnahmt für sie selbst das Entgelt, während im übrigen der Anzeigenteil verpachtet ist: dann ist Steuersubjekt für den einen Teil der Verleger der Zeitung, für den anderen der Pächter (über die Folge bei Anwendung der Staffelung s. unten zu 7 S. 560).

c) Verschieden vom Verleger wie vom Pächter ist der Anzeigenspediteur (die „Annoncenexpedition"). Er kann Pächter sein; ist das der Fall, gilt b. Der reine Anzeigenspediteur hat aber nicht die Verfügung über den Anzeigenteil der Zeitung, die Bindung der Zeitung besteht nur in der Abmachung über die Rabatte, die dem Anzeigenspediteur im Gegensatz zum einzelnen Inserenten zugebilligt sind. Im übrigen ist er nicht derjenige, der Anzeigen übernimmt, sondern derjenige, der sie dem Verleger gegenüber aufgibt, er ist Inserent. Sein Verhältnis zu seinem Kunden besteht darin, daß er sich diesem gegenüber verpflichtet, für die Aufnahme der Anzeige in der gewünschten Zeitung Sorge zu tragen. Wie zu § 8 B II 6 b (S. 361) im Anschluß an das Gutachten des RFH. v. 28. April 1920 (Bd. 2 B S. 333, RStBl. S. 425) ausgeführt ist, hat der Anzeigenspediteur für das volle von ihm vereinnahmte Entgelt die allgemeine Umsatzsteuer zu entrichten. (Ebenso wie das Gutachten auch ein Erkenntnis des RFH. 2. S. v. 3. Dez. 1920 RStBl. 1921 S. 57.) Anzeigensteuerpflichtig ist aber nicht er, sondern der Verleger (oder der Pächter), und zwar mit dem von diesem vereinnahmten Entgelt (also Insertionsgebühr abzüglich des Rabattes). Wie Herzfeld Leitf. S. 110 zu dem Ergebnis kommt, der Anzeigenspediteur sei anzeigensteuerpflichtig, ist angesichts des klaren Wortlautes des § 26 Abs. 2 nicht recht ersichtlich. — Ebenso wie der Anzeigenspediteur ist auch der Anzeigensammler (Annoncenakquisiteur) nicht seinerseits anzeigensteuerpflichtig. Vom Anzeigenspediteur unterscheidet er sich dadurch, daß er nicht, wie dieser, im eigenen Namen handelt, sondern, wie ein Agent

lediglich zwischen Zeitung und Anzeigelustigem vermittelt, er ist daher — seine Selbständigkeit vorausgesetzt — auch nicht mit der vollen Anzeigengebühr, die etwa durch seine Hände geht, sondern nur mit seiner Provision (zuzüglich des ihm werdenden Auslageersatzes, vgl. oben zu § 8 B II 5 S. 360) umsatzsteuerpflichtig.

4. Die Einheit des Unternehmerbegriffs ist, wie schon zu § 25 III 1 (S. 537) erwähnt wurde, mit Rücksicht auf die Staffelung (s. zu 6) durchbrochen (vgl. StenB. 1919 S. 4107 C, 4109 C, Drucks. 1919 Nr. 1784 Nr. 4). Der Unternehmer, der mehrere Zeitungen und Zeitschriften verlegt, wird für jede getrennt veranlagt. Wegen der Abgrenzung der Zeitung und Zeitschrift zum Beiblatt s. zu 2 b β (S. 554). — Aus dieser Durchbrechung des Grundsatzes der rechtlichen Einheit ist aber nicht zu folgern, daß der Besitzer mehrerer Zeitungen, der bei der einen für die andere Reklame macht, das hierfür buchmäßig vereinnahmte Entgelt versteuern müsse: eine solche Anzeige bleibt vielmehr eine Eigenanzeige i. S. von III, 2 a (S. 547).

5. Wegen des **Steuermaßstabes,** des Entgeltes, gilt an sich der zu § 8 (S. 356) näher entwickelte Grundsatz, daß Abzüge für Auslagen (z. B. für Porti, Austragen) nicht gemacht werden dürfen. Eine (durch § 108 Abs. 2 AO. gedeckte) Ausnahme enthält **§ 82 Abs. 4 AusfBest.** Die Post erhebt besondere Gebühren, wenn einer Zeitung eine Drucksache beigelegt wird, die nach Form, Papier, Druck oder sonstiger Beschaffenheit nicht als Bestandteil der Zeitung oder Zeitschrift, mit der die Versendung erfolgen soll, anzusehen ist (außergewöhnliche Zeitungsbeilage nach § 8 XIV der Reichspostordnung, „Sonderblatt"). Diese besonderen Gebühren — im Gegensatz zu der allgemeinen Zeitungsgebühr — können vom Entgelt abgesetzt werden. — Wegen der Befreiung der Eigenanzeige und der Gefälligkeitsanzeige s. oben III 2 a und b (S. 547 f.), wegen der Steuerpflicht der Tauschanzeige s. dort 2 b (S. 548).

6. Der Steuersatz.

a) Vorgeschichte. Nach dem Entw. 1919 § 30 sollte der Steuersatz 10 v. H. betragen. Der Ausschuß trat in erster Lesung (Ber. 1919 S. 15/16) dem bei, führte aber in zweiter Lesung (Ber. 1919 S. 54/55) eine Staffelung ein, die in der in der Vollversammlung (StenB. S. 4107 ff., Drucks. S. 1787) umgestalteten Fassung Gesetz wurde. Mit dieser Staffelung durchbricht § 27 den Aufbau der Umsatzsteuer. Grundgedanke der Umsatzsteuer ist die Besteuerung des Verbrauchers, auf den die Steuer vom steuerpflichtigen Unternehmer überwälzt wird: für den Verbraucher muß aber der Umfang des Unternehmens, von dem er bezieht, gleichgültig sein (vgl. Einl. zu Kap. A S. 35 f., B S. 53 f.). Die Durchführung einer gleichmäßigen Überwälzung erfordert unbedingt einen einheitlichen Satz, da bei einer Staffelung nach der Umsatzgröße, die erst am Schlusse des Steuerabschnittes feststeht, eine richtige Berücksichtigung der Steuerbelastung bei der Preisgestaltung unmöglich ist. (Vgl. die Ausführungen des Regierungsvertreters Ber. 1919 S. 15, S. 55; F. N. in der Vossischen Zeitung — „Gesetzgeberischer Unfug" — v. 30. Dez. 1919 Nr. 662). Wenn trotzdem die Staffelung eingeführt worden ist, so geschah es, um der kleinen Presse einen Vorteil zuzuwenden: vor allem das Zentrum und die sozialdemokratische Partei sprachen sich (im Interesse ihrer lokalen Parteiblätter) hierfür aus (s. Sten. Ber. 1919 S. 4108 C, 4108 D). Man ging davon aus, daß die Großinserenten bei einer Verteuerung der Inserate zuerst die Anzeigen in den kleinen Zeitungen aufgeben würden, daß diese Gefahr für das Bestehen der Lokalpresse aber vermindert würde, wenn die Zeitungen mit kleinem Umsatz durch geringere Steuersätze imstande wären, nur geringere Preisaufschläge zu machen: der Abg. Nuschke (D.) hat freilich (StenB. 1919 S. 4108 A) nicht mit Unrecht darauf hinge-

wiesen, die Vorbelastung der größeren Zeitungen könnte gerade dazu führen, daß die Großinserenten, die die Anzeigen in den großen Blättern nicht entbehren können, diese trotz höherer Steuersätze beibehielten und nach ihrem Reklameetat dann für die kleinen Blätter nichts mehr übrig hätten.

b) Die Staffelung richtet sich nicht, wie bei dem Entw. 1908 § 7 nach der Auflagenhöhe, sondern nach dem Gesamtentgelt für die Anzeigen. Dabei kommt es nicht bloß auf den Anzeigenteil an, auch die Entgelte für Anzeigen, die — äußerlich nicht erkennbar — im redaktionellen Teil enthalten sind, also z. B. für eine vom Angezeigten bezahlte Berichterstattung über eine Theatervorstellung, eine Ausstellung, ein technisches Verfahren, sind einzurechnen. Über die Frage der Steuerabschnitte vgl. unten zu 8 S. 561.

c) Die Staffelung hat die Form der Durchstaffelung oder, wie Strutz („Grundbegriffe des Steuerwesens" 1919 S. 35) sich anschaulicher ausdrückt, der Anstoßstaffelung. Daraus ergibt sich, daß das Vorrecht keineswegs nur der kleinen Presse zugute kommt, sondern auch der großen, und der höchste Steuersatz (10 v. H.) auch bei Zeitungen größten Anzeigenumfanges niemals voll erreicht wird. Es seien folgende Beispiele gegeben:

α) Zeitung mit 200 000 M. Anzeigeneinnahme:
2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
von 200 000 M. = 5 000 M., also 2,5 v. H.

β) Zeitung mit 300 000 M. Anzeigeneinnahme:
2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
von 300 000 M. = 9 000 M., also 3 v. H.

γ) Zeitung mit 400 000 M. Anzeigeneinnahme:
2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 100 000 „ = 5 000 „
von 400 000 M. = 14 000 M., also 3,5 v. H.

δ) Zeitung mit 500 000 M. Anzeigeneinnahme:
2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
von 500 000 M. = 19 000 M., also 3,8 v. H.

ε) Zeitung mit 600 000 M. Anzeigeneinnahme:
2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
6 „ „ 100 000 „ = 6 000 „
von 600 000 M. = 25 000 M., also 4,166 v. H.

ζ) Zeitung mit 700 000 M. Anzeigeneinnahme:

2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
6 „ „ 200 000 „ = 12 000 „
von 700 000 M. = 31 000 M., also 4,428 v. H.

η) Zeitung mit 800 000 M. Anzeigeneinnahme:

2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
6 „ „ 200 000 „ = 12 000 „
7 „ „ 100 000 „ = 7 000 „
von 800 000 M. = 38 000 M., also 4,75 v. H.

ϑ) Zeitung mit 900 000 M. Anzeigeneinnahme:

2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
6 „ „ 200 000 „ = 12 000 „
7 „ „ 100 000 „ = 7 000 „
8 „ „ 100 000 „ = 8 000 „
von 900 000 M. = 46 000 M., also 5,11 v.H.

ι) Zeitung mit 1 000 000 M. Anzeigeneinnahme:

2 v. H. von 100 000 M. = 2 000 M.
3 „ „ 100 000 „ = 3 000 „
4 „ „ 100 000 „ = 4 000 „
5 „ „ 200 000 „ = 10 000 „
6 „ „ 200 000 „ = 12 000 „
7 „ „ 100 000 „ = 7 000 „
8 „ „ 100 000 „ = 8 000 „
9 „ „ 100 000 „ = 9 000 „
von 1 000 000 M. = 55 000 M., also 5,5 v. H.

κ) Zeitung mit 1,5 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

bis 1 Mill. M. = 55 000 M.
10 v. H. von 500 000 „ = 50 000 „
von 1,5 Mill. M. = 105 000 M., also 7 v. H.

λ) Zeitung mit 2 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

bis 1 Mill. M. = 55 000 M.
10 v. H. von 1 „ „ = 100 000 „
von 2 Mill. M. = 155 000 M., also 7,75 v. H.

μ) Zeitung mit 3 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

bis 1 Mill. M. = 55 000 M.
10 v. H. von 2 „ „ = 200 000 „
von 3 Mill. M. = 255 000 M., also 8,5 v. H.

ν) Zeitung mit 4 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

	bis 1 Mill. M. =	55 000 M.
10 v. H.	von 3 „ „ =	300 000 „
	von 4 Mill. M. =	355 000 M., also 8,875 v. H.

ο) Zeitung mit 5 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

	bis 1 Mill. M. =	55 000 M.
10 v. H.	von 4 „ „ =	400 000 „
	von 5 Mill. M. =	455 000 M., also 9,1 v. H.

π) Zeitung mit 10 Mill. M. Anzeigeneinnahme:

	bis 1 Mill. M. =	55 000 M.
10 v. H.	von 9 „ „ =	900 000 „
	von 10 Mill. M. =	955 000 M., also 9,55 v. H.

d) Die Berechnung der Staffelsätze kompliziert sich, wenn bei einer Zeitung oder Zeitschrift zwei verschiedene Steuerpflichtige mit verschiedenen Einnahmebeträgen in Betracht kommen, weil der Verleger teils selbst die Anzeigen übernimmt, teils die Übernahme verpachtet hat (vgl. darüber oben zu 3 b S. 556). Ausgangspunkt muß auch hier die Gesamtheit der Anzeigeneinnahme der ganzen Zeitung sein: das ergibt sich aus dem Zweck der Staffelung. § 82 **Abs. 3 AusfBest.** gibt den einzig möglichen Weg an, nämlich die Einnahmen beider Beteiligten zusammenzurechnen und dann den Steuerbetrag nach dem Verhältnis der Einnahmen der Beteiligten zueinander zu verteilen. Hat also der Verleger selbst 200 000 M. vereinnahmt und der Pächter 300 000 M., so ergibt sich als Steuersatz 3,8 v. H., die Steuer beträgt 19 000 M., der Betrag ist im Verhältnis von 2 : 3 zu zerlegen, der Verleger zahlt also 7600 M. und der Pächter 11 400 M. Dabei ist freilich nicht zu vermeiden, daß der Verleger erfährt, welche Einnahmen der Pächter erzielt hat. Die notwendigen Feststellungen hat erforderlichenfalls das Umsatzsteueramt durch Anwendung des Auskunftsrechts nach § 177 AO. zu treffen.

7. Die Überwälzung.

a) § 12 (oben S. 390) findet Anwendung: die offene Überwälzung ist verboten. Eine Zeitung darf also nicht als Insertionspreis angeben: Zeile 4 M. + 10 v. H. Zuschlag für Anzeigensteuer, ganz abgesehen davon, daß 10 v. H. zu hoch sein würden (s. 6 c).

b) Aus dem zu 6 Dargelegten ergibt sich bereits, daß die Staffelung eine Preiskalkulation, die die Spese Anzeigensteuer genau berücksichtigt, unmöglich macht, weil die Höhe des Steuersatzes erst am Schluß des Steuerabschnittes feststeht. Die Berechnung kann also nur schätzungsweise unter Berücksichtigung der vorjährigen Einnahme erfolgen. Da dabei die Neigung bestehen wird, mit dem höchsten möglichen Steuersatz zu rechnen, vielfach sogar 10 v. H. angesetzt werden, steckt in der Staffelung bei Zeitungen, die diese Sätze nicht erreichen, eine „Liebesgabe" für die Zeitungsunternehmen.

c) Die Frage der Preiskalkulation ist an sich lediglich eine Angelegenheit des Unternehmers, entzieht sich also rechtlicher Nachprüfung. Das wird anders, wenn ausnahmsweise offene Überwälzung zulässig ist, wie im Falle des § 46 Abs. 5 (s. im übrigen diesen). In diesem Falle kann derjenige, dem neben dem vereinbarten Anzeigenpreis ein Steueraufschlag in Rechnung gestellt wird, die Angemessenheit des ihm überwälzten Betrags bestreiten, und es wird im Streitfalle im Zivilprozeß nachgeprüft werden müssen, ob die Zeitung nach den Umständen (dem vorjährigen Einnahmebetrage, den schätzbaren Veränderungen

im laufenden Jahre) mit dem Steuersatz, den er seiner Überwälzung zugrunde legt, rechnen konnte (so Popitz DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 277).

8. Der Steuerabschnitt. In § 82 Abs. 3 Satz 5 und § 138 Abs. 2a AusfBest. ist der Steuerabschnitt auf 1 Jahr bemessen worden. Diese Bestimmung hat nicht ganz verständliche Erregung bei den Zeitungsverlegern hervorgerufen, die in der Presse zu bedauerlichen Vorwürfen der Willkür geführt haben. Die Zeitungsverleger beriefen sich hierbei auf § 33 Abs. 2 UStG., wonach bei der erhöhten Umsatzsteuer der Steuerabschnitt das Kalendervierteljahr ist, und verlangten, daß die Staffelung des § 27 auf die Vierteljahrgesamteinnahme angewendet werde. Dies Verlangen ist unberechtigt. Die Angabe der Steuerabschnitte liegt lediglich auf steuertechnischem Gebiete, sie haben, abgesehen von der bedeutungslosen Vorschrift über die Abrundung in § 10 (S. 384), nach dem Aufbau der Umsatzsteuer keine materiellrechtliche Bedeutung. Wollte man sie ihnen ausnahmsweise für die Anzeigensteuer der Zeitungen und Zeitschriften beilegen, so müßte hierfür ein Anhalt aus der Entstehungsgeschichte zu entnehmen sein: diese besagt aber das Gegenteil (s. oben zu 6 a S. 557). Die in der Nationalversammlung vorgenommene Einführung der Staffelung ging, entsprechend der selbstverständlichen Anschauung des geschäftlichen Lebens von der Gesamteinnahme eines Jahres aus. Das ist insbesondere auch in der Beratung in der Nationalversammlung in der 2. Lesung (Abg. Stock StenB. 1919 S. 4076 C, D, Abg. Sydow StenB. S. 4108 D) ausdrücklich ausgesprochen worden. Der vom RFM. um ein Gutachten ersuchte RFH. hat denn auch in dem Gutachten des 2. Sen. vom 9. Dezember 1920 (RStBl. 1921 S. 66, DJZ. 1920 S. 118) ausgesprochen, daß die in § 27 Abs. 1 aufgeführten Beträge des vereinnahmten Entgelts sich auf das Kalenderjahr beziehen und die Bemessung des Steuerabschnittes auf ein Kalenderjahr in § 82 Abs. 3 Satz 5 sowie § 138 AusfBest. den anzuwendenden Steuersatz nicht berühre und als eine, übrigens den Zeitungsverlegern günstige, weil die Zahlungspflicht hinausschiebende Vorschrift nicht zu beanstanden sei.

§ 28.

(1) **Als vorübergehender Aufenthalt im Sinne des § 25 Abs. 1 Nr. 2 ist ein solcher anzusehen, der nach den Umständen bei Beginn des Aufenthalts auf nicht länger als auf drei Monate berechnet ist.**

(2) **Die Steuer ist für jeden Tag oder jede Übernachtung und für jede Person nach dem für das Zimmer oder die Wohnung festgesetzten oder zu berechnenden Tagespreise zu bemessen. Ist für Beherbergung und Beköstigung ein Gesamtentgelt vereinbart, so kann für die Beköstigung ein angemessener Teil abgesetzt werden. Abzüge für Bedienung und sonstige Nebenleistungen dürfen nicht gemacht werden.**

Entw. 1919 § 32. — Begr. 1919 S. 65, 66. — Ber. S. 15, 17.

Inhalt.

I. Mit der Beherbergungssteuer beschäftigt sich **§ 86 AusfBest.**

§ 86. (1) Der Steuerpflicht nach § 25 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes unterliegen Hotels, Gasthäuser, Fremdenheime, Pensionen sowie Personen aller Art, die nachhaltig Wohn- und Schlafräume zur Beherbergung für vorübergehenden Aufenthalt abgeben. Erfolgt die Abgabe der Räume durch Privatpersonen nicht nachhaltig (§ 25 Abs. 2 des Gesetzes), so tritt die Versteuerung in der Form des § 39 des Gesetzes (vgl. § 184) ein. Auch die Beherbergung in Sanatorien ist erhöht steuerpflichtig, sofern und soweit der Heilzweck nicht überwiegt oder nicht das vermietende Unternehmen nach § 3 Nr. 3 des Gesetzes als gemeinnützig oder wohltätig anerkannt und von der Umsatzsteuer befreit ist.

(2) Vorübergehender Aufenthalt ist stets dann anzunehmen, wenn nicht die Umstände ergeben, daß der Mieter länger als drei Monate am Orte bleiben will und dabei die Absicht hat, den gemieteten Raum beizubehalten, sofern ihn nicht Gründe besonderer Art zur Aufgabe der einmal gemieteten Räume veranlassen; auf die Ausbedingung der Kündigungsfristen kommt es nicht an.

(3) Von dem für die Beherbergung vereinnahmten Entgelte können Abzüge für Nebenleistungen, wie z. B. Heizung, Beleuchtung, Bedienung, Bad, Hotelwagen, nicht gemacht werden; insbesondere darf ein Teuerungs- oder Trinkgeldaufschlag selbst dann nicht abgesetzt werden, wenn die hierfür vereinnahmten Beträge nicht dem Vermieter unmittelbar, sondern einem von den Angestellten selbst verwalteten Fonds zufließen. Ist für die Beherbergung und die Beköstigung ein einheitlicher Betrag vereinbart (Pensionspreis oder Zimmer mit Frühstück), so kann ein angemessener Betrag für die Beköstigung abgesetzt werden. Das Umsatzsteueramt hat erforderlichenfalls durch Anfragen beim Steuerpflichtigen festzustellen, in welcher Weise der Steuerpflichtige solche Gesamtentgelte auf Beherbergung einerseits und Beköstigung anderseits zerlegt hat; es kann sich empfehlen, im Benehmen mit den örtlichen Verbänden der Gasthausbesitzer und Pensionsinhaber Normalsätze für die Bemessung des Abzugs für das Frühstück oder die sonstigen im Preise enthaltenen Mahlzeiten aufzustellen.

II. Wegen des **Zweckes** und der **Begründung** der Sondersteuerart vgl. zu § 25 I und II 2 S. 531 f.

III. Steuersubjekt ist derjenige, der eingerichtete Schlaf- und Wohnräume zur Beherbergung vermietet. Dabei sind zwei Arten von Vermietern zu unterscheiden:

1. Derjenige, der aus der Vermietung eine gewerbliche Tätigkeit macht, also Unternehmer i. S. des zu § 1 Ausgeführten (oben S. 138f.) ist. Das ist nicht bloß der Hotelier, der Gastwirt, der Inhaber einer Pension, sondern auch derjenige, der im übrigen nicht gewerblich tätig ist, aber eingerichtete Zimmer nicht bloß gelegentlich abgibt, sondern bei dem die nachhaltige Abgabe des Zimmers auf einem Plane beruht (vgl. zu § 1 B IV 2 S. 163f.). Es kommt dabei nicht darauf an, ob er die Zimmerabgabe als Gewerbe angemeldet hat und die

— in solchen Fällen keineswegs immer geforderte (vgl. z. B. pr. MinErl. v. 9. Sept. 1909 pr.HandMinBl. S. 426) — Genehmigung nach § 33 GewO. hat. Das Abvermieten möblierter Zimmer („Logis", „chambre garnie") ist also nicht bloß in Kurorten, sondern ganz allgemein, auch wenn es z. B. zur Vermeidung von Zwangseinquartierung erfolgt, umsatzsteuerpflichtig. Auch für die Feststellung der Person des gewerblichen Zimmervermieters kommt es auf den gewerbepolizeilichen Zustand nicht an: hat z. B. infolge der füheren Rechtsprechung des pr. OVG. (vgl. z. B. Bd. 9 S. 286), nach der nur physische Personen konzessioniert werden durften, eine Hotelbetriebsaktiengesellschaft die Genehmigung nicht selbst erhalten, sondern ihr Geschäftsführer, so ist trotzdem nicht dieser, sondern die Gesellschaft steuerpflichtig.

2. Liegt eine gewerbliche Tätigkeit nicht vor, erfolgt vielmehr die Vermietung gelegentlich, so ist zwar niemals die allgemeine Umsatzsteuerpflicht, wohl aber (unter den zu IV aufgeführten Voraussetzungen) die erhöhte Steuerpflicht des Vermieters gegeben, nur erfolgt die Besteuerung in der Form des § 39 (Verstempelung s. d.). Bei dem weiten Begriff des Unternehmers, der dem Gesetz (s. zu 1) zugrunde liegt, wird der Fall nur selten sein: er ist z. B. gegeben, wenn Privatpersonen etwa gelegentlich eines Kongresses oder bei einer Feier ihr Fremdenzimmer zur Verfügung stellen.

IV. Der Steuergegenstand.

Steuergegenstand ist die Leistung, die in der Gewährung der Schlaf- und Wohnräume (Beherbergung) liegt, und die rechtlich meist als Vermietung anzusehen sein wird. Gemäß § 1 Nr. 1 Satz 3 (s. oben zu § 1 C II 7 c S. 195) gehört auch Zwangseinmietung, z. B. auch die Zwangseinquartierung der Besatzungstruppen, hierher. Nicht jede Vermietung ist aber erhöht steuerpflichtig, es müssen vielmehr folgende Voraussetzungen gegeben sein.

1. Die Vermietung muß sich auf eingerichtete Schlaf- und Wohnräume beziehen. Über den Begriff des eingerichteten Raumes vgl. zu § 2 Nr. 4 E V (S. 254). Die Einrichtung muß derart sein, daß sie den Raum zum Schlafen oder Verweilen geeignet macht. Dabei braucht diese Einrichtung nicht der ständigen Bestimmung des Raumes zu entsprechen: das Badezimmer, der Billardraum, der Bodenverschlag, in dem der Wirt dem Fremden eine Lagerstätte zurecht macht, sind damit zum Schlaf- und Wohnraum geworden. Nicht ebenso liegt es, wenn z. B. dem Fremden gestattet wird, sich im Schankraum während der Nacht aufzuhalten, ohne daß ihm ein Lager dort bereitet wird: der Schankraum wird damit nicht Schlafraum. Auch als Wohnraum ist ein Restaurationszimmer nicht anzusehen, so daß z. B. das Eintrittsgeld, das etwa in Gebirgshäusern für das Betreten der Hütte genommen wird, nicht unter die erhöhte Steuer fällt. Ebensowenig ist der Heuboden oder die Scheune, in der der Fremde untertreten darf, ein Schlaf- oder Wohnraum. Mit Herzfeld Leitf. S. 113 ist zu fordern, daß der Gast über einen Raum zum Zwecke des Schlafens oder Wohnens die Verfügung erlangt. Es braucht nicht die alleinige Verfügung zu sein: auch der Schlafsaal des Gebirgshauses ist ein Schlafraum. Andererseits braucht es sich nicht um einen Raum zu handeln: auch die Vermietung einer eingerichteten Wohnung, eines ganzen eingerichteten Hauses gehört hierher.

2. Die Vermietung muß zum Zweck der Verschaffung von Wohn- und Schlafgelegenheit erfolgen.

a) Die Vermietung, die nachweislich dazu erfolgt, daß der Mieter seinerseits die Zimmer weiter vermietet — es wird sich in solchem Falle um einen Pachtvertrag handeln —, also z. B. die Vermietung des Hotels an eine Hotelbetriebsgesellschaft, die Verpachtung des Hotels — ist nicht erhöht steuerpflichtig, sondern unterliegt nur der allgemeinen Umsatzsteuer.

b) Der Zweck braucht nicht der der Übernachtung zu sein. Es kann sich auch um ein Zimmer zum Aufenthalt am Tage, z. B. zum Wechseln der Kleidung, um ein sog. „Absteigequartier" handeln. Aus dem Zwecke der Steuer wird herzuleiten sein, daß die Vermietung eingerichteter Räume lediglich zum Gebrauch als Bureau oder als Kontor, also zu gewerblichen Zwecken, nicht hierher gehört. Sie unterliegt nur der allgemeinen Umsatzsteuer. Andererseits fällt die erhöhte Steuerpflicht nicht dadurch weg, daß der Mieter in seinen Zimmern geschäftliche Besprechungen abhält, dort arbeitet usw.

c) Die Verschaffung der Möglichkeit des Schlafens und Wohnens genügt. Trifft der Gast, der ein Zimmer bestellt hat, nicht ein, so ist die Steuerpflicht gegeben, wenn er trotzdem zahlen muß.

d) Die Verschaffung der Wohn- und Schlafgelegenheit darf nicht bloß ein notwendiger Teil einer andersgearteten Gesamtleistung sein. Das Krankenhaus, das einen Kranken aufnimmt, um ihn zu pflegen und zur ärztlichen Behandlung bereitzuhalten, vermietet nicht die eingerichteten Räume zum Wohnen und Schlafen, sondern als Stätte der Pflege und Behandlung. Es ist daher nicht erhöht umsatzsteuerpflichtig, gleichgültig, ob es nach § 3 Nr. 3 (oben S. 290f.) als gemeinnützig anerkannt ist oder es sich um die Privatklinik eines Arztes handelt. **§ 86 Abs. 1 Satz 3 AusfBest.** (oben zu I S. 562) unterstellt das und behandelt den Grenzfall der Sanatorien: hier kann nicht der Name entscheiden, der nicht selten auch von einer Gaststätte geführt wird, bei der der Arzt gleichsam nur zum „Komfort" gehört, vielmehr ist maßgebend, ob der Aufenthalt nach den Einrichtungen des Hauses in erster Linie zu Heilzwecken erfolgt, der Gast sich nicht zu seinem Vergnügen, seiner lediglich durch die Ausspannung und den Aufenthalt am Ort bedingten Erholung, sondern seiner Behandlung wegen in dem sogen. Sanatorium aufhält. Der Umstand, daß in dem Haus bestimmte Diät eingehalten wird, Gelegenheit zu Bädern ist, macht es noch nicht zur Heilstätte.

3. Die Vermietung muß zu **vorübergehendem Aufenthalt** erfolgen. Damit wird die erhöhte Steuerpflicht von einem subjektivem Element abhängig gemacht, das, als im Plane des Mieters liegend, der Vermieter nicht als Tatsache zu beweisen vermag, es kann sich nur um eine Annahme handeln, und die Steuerpflicht muß davon abhängig gemacht werden, daß nach den Umständen der Vermieter von der Annahme des vorübergehenden Aufenthaltes ausgehen mußte.

a) Vorübergehender Aufenthalt ist der Gegensatz vom dauernden Aufenthalt, den jemand da nimmt, wo er sein „Heim" finden will, wie der Regierungsvertreter (Ber. 1919 S. 17) im Anschluß an die Rechtsprechung des pr. OVG. über den Wohnsitzbegriff in Kirchensteuersachen (vgl. OVG. Bd. 52 S. 230) hervorgehoben hat. Die in **§ 28 Abs. 1** vorgesehene Dreimonatsgrenze (der Entw. 1919 § 32 nannte zwei Monate) bezweckt, in den Begriff des vorübergehenden Aufenthalts auch den mehrwöchigen Aufenthalt in Kurorten oder etwa den Winteraufenthalt zu Gesellschaftszwecken in der Stadt einzubeziehen (Ber. 1919 S. 16). Der Begriff kann nicht auf den gemieteten Raum, sondern auf den Ort, wo sich der Raum befindet, bezogen werden (Ber. 1919 S. 17): d. h. es kommt nicht auf die Dauer des Mietvertrages an, sondern auf die beabsichtigte Dauer des Verbleibens an dem Orte.

b) Die tatsächliche Dauer ist gleichgültig. Die Umstände zu Beginn des Aufenthaltes entscheiden. Herzfeld Leitf. S. 113 ist darin zu folgen, daß es auf die typische Bestimmung der Vermietung, auf die sofort erkennbaren (Prima-facie-) Umstände ankommt. Wer im Hotel absteigt, muß als vorübergehender Gast gelten, mag er auch im Ort bleiben und nur bis zur Erlangung einer Woh-

nung im Gasthof wohnen wollen: anders ist es nur, wenn er beim Mieten des Zimmers Abmachungen trifft, die darauf schließen lassen, daß er das Hotel als sein „Heim" betrachten will, wie etwa der Künstler, der während der Winterspielzeit im Hotel wohnt, oder der Parlamentarier, der im Hotel der Hauptstadt ein für allemal zu bestimmten Bedingungen eine Wohnung innehat. Zweifel entstehen im wesentlichen nur bei den Pensionen und Zimmerabmietern: es wird auf die Art des Mieters und sein Verhältnis zu der Artung des Ortes ankommen. Bei Kur- und Fremdenorten ist vorübergehender Aufenthalt der typische, in Universitätsstädten ist beim Studenten ständiger Aufenthalt zu unterstellen. Der Junggeselle, z. B. der Offizier, der Referendar, der Angestellte, der ein möbliertes Zimmer mit üblicher Kündigungsdauer nimmt, wird im Zweifel ständig am Ort bleiben wollen. Wer auf Stunden oder Tage mietet, hat vorübergehendes Aufenthaltsbedürfnis. In der Großstadt ähnelt vielfach das Pensionswesen so stark dem Gasthofsbetriebe, daß der Gast mit beabsichtigtem dauernden Aufenthalt als Typus nicht angenommen werden kann. Erst wenn nach dem Mietvertrage und nach der Art des Mietens (z. B. bei alleinstehender älterer Dame) Anhaltspunkte für dauerndes Verbleiben vorhanden sind, kann der Vermieter davon ausgehen, daß kein vorübergehender Aufenthalt vorliegt. Der Abschluß schriftlicher Verträge kann den Nachweis bei einer Kontrolle der Steuerbehörde erleichtern.

4. Die erhöhte Steuer trifft nur die Vermietungen zu mehr als einem Mindestentgelt. Das Mindestentgelt betrug nach dem Entw. 1919 § 32 drei Mark und ist im Ausschuß (Ber. S. 17) auf fünf Mark heraufgesetzt. Das Mindestentgelt hat den Zweck, einfachste Beherbergung steuerfrei zu lassen. Für die Berechnung entscheidet nach **§ 28 Abs. 2 Satz 1**

a) die einzelne Vermietung, wenn sie einen Tag nicht übersteigt (Zimmer auf Stunde, Absteigequartier), bei längerer Dauer die Übernachtung;

b) die Personenzahl. Dabei ist es gleichgültig, ob für jede Person ein Bett gestellt wird. Nimmt ein Ehepaar mit Kind ein Zimmer mit zwei Betten, so tritt die erhöhte Steuerpflicht erst ein, wenn der Preis 15 M. übersteigt. Wegen der Berechnung des Entgeltes vgl. zu V.

V. Steuermaßstab ist das Entgelt i. S. des § 8 (s. oben S. 356).

1. Das tatsächlich vereinnahmte Entgelt ist maßgebend. Also nicht bloß das obrigkeitlich festgesetzte, wenn tatsächlich mehr gefordert wird. Auch der Aufschlag für Ausländer gehört zum vereinnahmten Entgelt.

2. Abzüge für Unkosten und Auslagen sind danach nicht zulässig. Das gilt z. B. auch von sog. Teuerungszuschlägen, die lediglich einen Teil des Zimmerpreises darstellen und nur bezwecken, dem Gast gegenüber kenntlich zu machen, daß die Preiserhöhung auf besonderen, aber vorübergehend eingeschätzten Umständen beruht. Auch der Zuschlag für Wäsche ist nur eine Spezifizierung des Entgelts, denn Wäschegestellung gehört zur Abgabe möblierter Schlafzimmer. Das gleiche muß vom Bedienungszuschlag gelten. Auch die Bedienung gehört zu der üblichen Leistung der Gasthäuser. Wird für sie ein besonderer Betrag in Rechnung gestellt, so ist er ein Teil des Gesamtentgeltes, wie § 28 Abs. 2 S. 3 noch besonders feststellt. Das gilt auch, wenn der Bedienungszuschlag als Trinkgeldablösung bezeichnet wird, denn diese Ablösung wird dem Wirt geschuldet und ist nicht mehr, wie früher das Trinkgeld zum mindesten in seiner Bemessung war, eine freiwillige Leistung (vgl. § 86 Abs. 3 AusfBest. oben zu I S. 562 und die Erläuterung B II 4 a zu § 8 S. 357). Auch eine Gemeindefremdensteuer, die der Wirt vom Zimmerpreis zu entrichten hat und dem Gast in Rechnung stellt, gehört zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt (vgl. zu § 8 B II 4 b S. 358).

3. § 28 Abs. 2 Satz 3 stellt noch über den Grundsatz zu 1 hinaus fest, daß auch für Nebenleistungen keine Abzüge gemacht werden können. Als Nebenleistungen haben dabei alle diejenigen Leistungen zu gelten, die in Gastwirtschaften üblicherweise den Gästen im Zusammenhang mit der Vermietung der Zimmer zur Verfügung stehen, auch wenn für sie eine besondere Berechnung stattfindet. Dabei liegt der Zusammenhang nicht nur dann vor, wenn die Nebenleistung eine bessere Benutzung des Zimmers selbst gewährleistet, wie bei Licht und Heizung, sondern auch, wenn dem Gast die Erreichung der Wohnung erleichtert wird, wie beim Lift, oder für Gepäck- und Personenbeförderung von und zum Bahnhof. Wird der Hotelwagen für besondere Fahrten (z. B. des Geschäftsreisenden über Land, des Vergnügungsreisenden zu Ausflügen) zur Verfügung gestellt, so liegt eine besondere Leistung vor, deren Bezahlung nicht zum erhöhten steuerpflichtigen Entgelt gehört. § 87 Abs. 3 AusfBest. rechnet auch die Gewährung eines Bades als Nebenleistung: mit Recht, soweit das (kalte oder warme) Bad dem Reinigungsbedürfnis des Gastes dient, denn dieses hängt mit dem Wohnen und Schlafen im Gasthaus bei gesteigerten Ansprüchen zusammen. Dagegen wird eine besondere Leistung anzunehmen sein, wenn im Hotel besonders geartete Bäder (Heilbäder) verabreicht werden.

4. Keine Nebenleistung ist die Beköstigung. Nur das Frühstück ließ' sich dazu rechnen, aber auch auf dieses erstreckt sich nach der auf jede Art der Beköstigung bezüglichen Vorschrift des § 28 Abs. 2 Satz 2 die erhöhte Umsatzsteuerpflicht nicht. Es bedarf daher sowohl bei „voller Pension" wie bei „Zimmer mit Frühstück", sobald die Beköstigung eingeschlossen ist, der Zerlegung des Gesamtpreises. Zum Anteil für Beköstigung wird auch ein Aufgeld für Verabreichung im Zimmer zu rechnen sein. Aber auch wenn kein Gesamtpreis vereinbart ist, sondern der Vertrag gesondert Zimmerpreis und Beköstigungspreis aufführt, bedarf es einer Prüfung, ob diese getrennte Berechnung nicht lediglich zum Zweck der Steuerumgehung erfolgt: die Benennung ist dann nicht der Ausdruck des wahren Willens der Parteien, der vielmehr auf Abschluß eines Vertrages über volle Pension zu dem aus der Zusammenzählung der Posten sich ergebenden Gesamtpreis ging. Die Zerlegung ist auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wobei die Preise, die bei getrennter Leistung zu zahlen sind, als Vergleichszahlen dienen können. Über die Aufstellung von Normalpreisen vgl. AusfBest. § 86 Abs. 3 am Schluß und RFM. v. 22. Juli 1920 III U 5769, v. 1. Nov. 1920 III U 8672 und v. 23. Dez. 1920 (RStBl. 1921 S. 44 zu III b 6.

VI. Der Steuerabschnitt beträgt nach § 33 Abs. 2 das Kalendervierteljahr. Verlängerung auf ein Kalenderjahr erfolgt auf Antrag (vgl. § 138 Abs. 1 Satz 2 AusfBest.).

VII. Der **Steuersatz** beträgt 10 v. H.

Da der Steuerpflichtige meist, besonders der Gastwirt, mit anderen Leistungen (Beköstigung, Vermietung der Zimmer unter 5 M.) der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. unterliegt, bedarf es einer Sonderung der erhöht umsatzsteuerpflichtigen und der lediglich umsatzsteuerpflichtigen Entgelte, die durch die Führung eines Steuerbuches für jene (§ 31 Abs. 3, AusfBest. § 106) sicherzustellen ist.

§ 29.

(1) **Im Falle des § 25 Abs. 1 Nr. 3 wird die erhöhte Steuerpflicht dadurch nicht berührt, daß der Unternehmer sich neben der Aufbewahrung auch zu einer Verwaltungstätigkeit verpflichtet.**

(2) **Die Entgegennahme geschlossener Depots oder die Vermietung von Schließfächern durch Banken, Sparkassen und ähnliche Geldinstitute fällt auch dann unter die erhöhte Steuerpflicht nach § 25 Abs. 1 Nr. 3, wenn nicht feststeht, ob es sich um die Aufbewahrung der daselbst genannten Gegenstände handelt.**

(3) **Die Aufbewahrung ist nicht steuerpflichtig, wenn sowohl der Verwahrer wie der Hinterleger Unternehmen der im Abs. 2 bezeichneten Art betreiben.**

Entw. 1919 § 33. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 17.

Inhalt.

I. Vgl. dazu **§ 87 AusfBest.**

§ 87. (1) Der Verwahrungssteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes unterliegt sowohl die Vermietung von Räumen, in denen der Mieter die im § 25 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes genannten Gegenstände selbst niederlegen kann (z. B. die Vermietung von Schrankfächern), als auch die Übernahme der Gegenstände selbst (offenes und geschlossenes Depot, Annahme von Pelzen zur Aufbewahrung usw.).

(2) Vom vereinnahmten Entgelte können keine Abzüge für Nebenleistungen gemacht werden. Als solche Nebenleistungen gelten z. B. Auslosungskontrolle, Beschaffung neuer Zinsscheine, Reinigung und Pflege der Pelze. Beträge, die für die Versicherung verauslagt werden, können mit der Einschränkung des § 8 Abs. 6 des Gesetzes abgesetzt werden.

II. Über **Zweck** und **Begründung** der Sondersteuerart vgl. zu § 25 (I und II 6 S. 531, 534).

III. Steuersubjekt ist derjenige, der innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit Wertsachen gegen Entgelt aufbewahrt. Dabei braucht die Aufbewahrung nicht ein Hauptgegenstand des Unternehmers zu sein, wie bei der Bank oder dem Pelzgeschäft, sie kann auch nebenher geschehen, wie z. B. beim Juwelier, der seine Tressors dem Kunden zur Verfügung stellt, der Hotelier oder der Beförderungsunternehmer, der für seine Gäste oder Kunden Wertsachen in besondere Verwahrung nimmt.

Der Privatmann, der — gelegentlich, nicht nachhaltig — für andere Wertsachen in seinem Geldschrank verwahrt, ist nicht steuerpflichtig.

IV. Steuergegenstand.

Steuergegenstand ist die entgeltliche Leistung der Aufbewahrung.

1. Die Aufbewahrung kann die Form des Verwahrungsvertrages, des bankmäßigen Depotvertrages haben. Rechtlich kann auch eine Vermietung des zur Verwahrung hergerichteten Raumes (eines Tresorfaches usw.) vorliegen. Ob derjenige, der in Verwahrung gibt, Mitverschluß hat oder nicht, ist gleichgültig. Der Annahme einer Aufbewahrung steht auch nicht entgegen, daß der Verwahrer Eigentum erwirbt und nur verpflichtet ist, Gegenstände gleicher Art zurückzugeben, wie beim Sammeldepot von Wertpapieren. Dagegen liegt keine Verwahrung vor, wenn Inhalt des Vertrages nicht die Aufbewahrung

allein ist, sondern der Verwahrer die Gegenstände nutzen kann, wie beim depositum irregulare über Geld, dem Depositengeschäft. Eine Verpfändung ist keine Verwahrung. Doch kann die Verpfändung zur Verdeckung des Verwahrungsvertrages dienen, so, wenn z. B. ein Pelz den Sommer über verpfändet wird und der Zinsabzug bei der Einlösung an die Stelle der Verwahrungsgebühr tritt: erforderlich ist aber, daß beide Vertragschließende sich über den eigentlichen Verwahrungszweck einig waren, ein Pfandleihhaus ist nicht gehalten, nachzuprüfen, ob dem Verpfändenden an dem vorgeschossenen Geld oder an der Verwahrung liegt, dagegen wird ein Pelzgeschäft, das seinen Kunden die Form der Verpfändung nahelegt, als erhöht steuerpflichtig zu behandeln sein. Auch die Form der Eigentumsübertragung unter Rückkaufvorbehalt kann zur Umgehung gewählt werden und wird nach § 5 AO. die erhöhte Steuerschuld begründen, wenn nach dem Tatbestand des einzelnen Falles dessen Voraussetzungen vorliegen.

Keine Verwahrung liegt vor, wenn der Vermieter einer Wohnung in dieser auch einen eingebauten Tresor zur Verfügung stellt: er verwahrt nichts, vermietet nur besonders hergerichtete Räume.

2. Die Aufbewahrung muß die in § 25 Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Gegenstände betreffen. Als Oberbegriff kann mit Herzfeld Leitf. S. 116 der Begriff Wertsache bezeichnet werden. Geld, Wertpapiere (denen z. B. Sparkassenbücher, Hypothekenbriefe gleichzustellen sind), Edelmetalle, Edelsteine, Perlen, Gegenstände daraus, Originalwerke, Antiquitäten, Sammelgegenstände, Pelzwerk (Felle) und Bekleidungsstücke daraus sind nur Beispiele. Auch Dokumente, Beweispapiere, die für den Besitzer von besonderem Wert sind, kommen in Betracht, ferner wertvolle Teppiche, echte Spitzen u. ä. Wegen der Erfassung der Aufbewahrung dieser Gegenstände sind zwei Grundsätze wesentlich:

a) § 29 **Abs. 2** stellt eine unwiderlegbare Vermutung (praesumtio iuris et de iure) auf für das Geheimverwahrungsgeschäft, wenn der Verwahrer eine Bank, eine Sparkasse oder ein ähnliches Geldinstitut (z. B. Kreditgenossenschaft) ist.

b) Eine erhöht steuerpflichtige Verwahrung liegt nicht vor, wenn die Verwahrung sich nicht besonders auf die Wertsachen bezieht, sondern sie nur mitumfaßt, wie bei dem Lagerhalter, der Haushaltsgegenstände aufbewahrt, der Theatergarderobe, in der Mäntel (also auch Pelzmäntel) abgegeben werden.

3. Befreit ist nach **§ 29 Abs. 3** das Verwahrungsgeschäft unter Banken, Sparkassen und Geldinstituten. Die Vorschrift ist im Ausschuß (Ber. S. 17) eingefügt, um kleinere Banken, Sparkassen, Kreditgenossenschaften nicht zu belasten, die ohne eigene Tresoranlagen sind und diejenigen größerer Banken benutzen. Den Nachweis, daß der Hinterleger eine Bank usw., hat der Verwahrer zu erbringen.

V. Steuermaßstab ist das Entgelt i. S. des § 8. Als Entgelt gilt selbstverständlich nur die Verwahrungsgebühr, nicht etwa der Wert des hinterlegten Gegenstandes.

1. Abzüge für Auslagen können nicht gemacht werden. Ausgenommen sind nach § 8 Abs. 6 (s. dort III 4 S. 368) die Kosten der Versicherung.

2. Darüber hinaus stellt **§ 29 Abs. 1** (ähnlich der Vorschrift des § 28 Abs. 2 Satz 3) fest, daß Abzüge für Nebenleistungen unzulässig sind. Als Nebenleistungen wird eine Verwaltungstätigkeit genannt, so die Auslosungskontrolle, Kupon- und Dividendenscheineinlösung, Zinsbogenerneuerung bei Wertpapieren, die Reinigung und Konservierung von Pelzen u. ä. Darüber hinaus gehen würden z. B. die Ausbesserung des Pelzwerkes (sie ist gegebenenfalls als solche luxussteuerpflichtig), die Vertretung der Aktienrechte in Generalversammlungen.

VI. Der **Steuerabschnitt** beträgt ein Kalendervierteljahr (§ 33 Abs. 2). Nach § 138 AusfBest. in Verbindung mit RFM. vom 15. August 1920 (RStBl. S. 515) und v. 10. Nov. 1920 III U 7105 (RStBl. 1921 S. 8, Sparkasse 1920 S. 449) beträgt der Steuerabschnitt ein Kalenderjahr bei allen Banken i. S. des § 1 Nr. 2 der VO. über Maßnahmen gegen die Kapitalflucht vom 14. Jan. 1920 (RGBl. S. 50), d. h. bei Banken, die der Anzeigepflicht nach § 76 RStG. in der Fassung v. 26. Juli 1918 (RGBl. S. 799) unterliegen und dieser Pflicht beim Inkrafttreten des Gesetzes über die Kapitalflucht vom 8. Sept. 1919 (RGBl. S. 1540) genügt haben. Hierzu gehören nicht bloß die Banken, die zum Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiergewerbes gehören, sondern auch Banken anderer Art, die Sparkassen, die Kreditgenossenschaften.

VII. Der **Steuersatz** beträgt 10 v. H.

Da der Steuerpflichtige meist mit anderen Leistungen (z. B. Herstellung von Pelzwerk) der allgemeinen Umsatzsteuer von 1,5 v. H. oder der Luxussteuer von 15 v. H. unterliegt oder steuerfrei nach § 2 Nr. 2 (s. oben S. 248) ist, bedarf es einer Sonderung der erhöht steuerpflichtigen und der übrigen Entgelte, die durch Führung eines Steuerbuches für jene (§ 31 Abs. 3, AusfBest. § 106) sicherzustellen ist. Für Banken der zu VI bezeichneten Art genügen die Handelsbücher, wenn aus ihnen der Betrag der erhöht steuerpflichtigen Entgelte zu ersehen ist.

V. Überwachung der Steuerpflichtigen.

[Überschrift des V. Abschnittes des Gesetzes.]

Anmerkungen.

1. Der V. Abschnitt umfaßt die §§ 30—32. Im Entw. 1919 (S. 13f.) war er wegen des in der Nationalversammlung gestrichenen Abschnittes über die allgemeine Kleinhandelsteuer (vgl. Anm. 1 zur Überschrift des II. Abschnittes S. 419) VI. Abschnitt (§§ 34—36).

2. Dem V. Abschnitt entsprach im alten U St G. 1918 kein entsprechender Gesetzesteil, vielmehr standen die jetzt zusammengefaßten Vorschriften, zusammen mit Veranlagungsvorschriften, in dem Abschnitt über „Steuerberechnung und Verfahren". Dabei entsprachen dem § 30 (Anzeigepflicht) und dem § 31 (Aufzeichnungspflicht) die §§ 14 und 15 des alten UStG. 1918 und dem § 32 (Steueraufsicht) der § 31.

3. Die den Vorschriften durch ihre Zusammenfassung in einem besonderen Abschnitt eingeräumte Sonderstellung ist systematisch berechtigt. Die Vorschriften enthalten Pflichten der Steuerpflichtigen, die — im Gegensatz zu der Hauptpflicht, der der Steuerentrichtung — als Hilfspflichten bezeichnet werden können. Weitere Pflichten dieser Art (Steuererklärungspflicht, Verzinsungspflicht) finden sich auch im VI. Abschnitt. Aber die im V. Abschnitt zusammengefaßten unterscheiden sich von jenen dadurch, daß sie unabhängig vom Steuerveranlagungsverfahren gelten: sie richten sich gegen die Steuerpflichtigen und sind von diesen zu erfüllen, auch wenn es sich nicht darum handelt, eine einzelne Steuerschuld festzustellen. Es handelt sich darum, die Steuerpflichtigen ständig zu überwachen, auch vor Beginn einer Veranlagung das Material für diese sicherzustellen und vorzubereiten. Insofern verfährt das UStG. auch systematisch richtiger als die AO., die die Überwachungsvorschriften mit im III. Abschnitt unter der Überschrift „Ermittlung und Feststellung der Steuer" behandelt, ohne die zum Veranlagungsverfahren gehörenden Pflichten von den ständigen Pflichten der Steuerpflichtigen zu scheiden.

4. Die AO. enthält im übrigen wesentliche, im folgenden einbezogene Ergänzungen zu den Vorschriften des V. Abschnittes, und zwar in doppelter Beziehung:

a) Die drei im V. Abschnitt behandelten Vorschriften stellen zum Teil nur die Verpflichtung als solche fest, während die Einzelheiten in der AO. behandelt sind (Aufzeichnungspflicht §§ 162 bis 164, § 174; Steueraufsicht §§ 193 ff.).

b) Die AO. fügt weitere zur Überwachung gehörende Pflichten hinzu, nämlich

α) Die Auskunfts- und Vorlegungspflicht sowohl der Steuerpflichtigen, wie anderer Personen, unabhängig vom Steuerermittlungsverfahren: §§ 177—188, mit der Besonderheit für Hausgrundstücksbesitzer in § 167 und für Banken und Treuhänder usw. — leider unter der irreführenden Bezeichnung der Anzeigepflicht — in §§ 189—190. Die Auskunftspflicht kann sich bis zur Pflicht, als Sachverständiger ein Gutachten abzugeben, steigern, § 188 AO.

β) Die Beistandspflicht der Behörden sowie der Verbände und Vertretungen der Betriebs- oder Berufszweige in § 191 AO.

5. Für dieses System von Überwachungsvorschriften ist das alte U St G. 1918 das Vorbild auch hinsichtlich der jetzt allgemeiner gestalteten Vorschriften der AO. gewesen. Überwachungsvorschriften, unabhängig vom Veranlagungsverfahren, kannten in weiterem Umfange früher nur die Zoll- und Verbrauchssteuergesetze. Sonst fanden sich Ansätze nur in dem sog. Prüfungsverfahren der Stempelgesetze (vgl. RStG. § 116): die übrigen Steuergesetze kannten höchstens gewisse Anzeigepflichten (vgl. z. B. § 52 pr. GewStG.). Das alte UStG. 1918 hat dagegen bereits sowohl die drei jetzt noch im UStG. behandelten Pflichten wie auch die beiden jetzt in der AO. geregelten bereits eingeführt (s. 1. Aufl. S. 7; vgl. auch Begr. zur AO., Drucks. der NV. 1919 Nr. 759 S. 116 ff.).

6. Die rechtliche Natur der Überwachungsvorschriften. Rechtstheoretisch wird in den Überwachungsvorschriften, wie sie sich aus den §§ 30—32 zusammen mit den zu 4 angegebenen Vorschriften der AO. ergibt, das Bestehen eines besonders gearteten allgemeinen Rechtsverhältnisses zwischen den Verpflichteten einerseits und dem Reich (Steuerfiskus) andererseits abzuleiten haben, das sich als ein über die allgemeinen Untertanenpflichten — oder, wenn man das lieber hört, Staatsbürgerpflichten — hinausgehendes Gewaltverhältnis gegenüber dem Teil der Rechtsunterworfenen darstellt, die als umsatzsteuerpflichtig in Betracht kommen (vgl. über solche besonderen Gewaltverhältnisse Fleiner Institutionen des Dtsch. Verwaltungsrechts 3. Aufl. S. 155, O. Mayer Dtsch. Verwaltungsrecht 2. Aufl. Bd. 2 S. 70). Das Rechtsverhältnis ist unabhängig vom einzelnen Steueranspruch als solchem, aus ihm entstehen vielmehr bestimmte besondere Ansprüche des Reiches einerseits und Pflichten des Rechtsunterworfenen andererseits. Im einzelnen gilt dabei folgendes:

a) Berechtigtes Subjekt des Rechtsverhältnisses ist das Reich (der Steuerfiskus). Durch die Einrichtung der reichseigenen Steuerverwaltung sind nicht nur unmittelbare Ansprüche des Reiches gegenüber dem Rechtsunterworfenen auf Leistungen bestimmter Art (Steueransprüche) entstanden: gerade das Bestehen der ständigen Überwachungsvorschriften zeigt, daß mit der AO. — und ihrem Vorgänger, dem Reichsgesetz über die Reichsfinanzverwaltung v. 10. Sept. 1919 (RGBl. S. 1591) — eine wesentliche Änderung im staatsrechtlichen Aufbau in der Richtung zum Einheitsstaat vollzogen worden ist. Ausübungsberechtigt sind die Umsatzsteuerämter (Finanzämter). Die Oberbehörde (Landesfinanzamt) kann, soweit ihr nicht unmittelbar gewisse Zuständigkeiten zugewiesen sind, die Rechte nicht selbst ausüben, nach § 13 Abs. 2 AO. kann sie aber die Umsatzsteuerämter anweisen.

b) Verpflichtetes Subjekt des Rechtsverhältnisses ist nach der Fassung sowohl der §§ 30—32 wie auch der AO. „der Steuerpflichtige". Dabei ist zu beachten, daß als „Steuerpflichtiger" nach der Ausdrucksweise der Steuergesetze nicht etwa nur der gilt, dessen Steuerpflicht feststeht: § 79 Abs. 1 AO., wonach Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat, darf nicht so ausgelegt werden, als ob die Steuerschuld schon feststehen müßte. Vielmehr ist § 169 AO. trotz seines auf die §§ 168, 170 bis 176 AO. beschränkten Wortlautes allgemein anzuwenden. Nach ihm steht dem Steuerpflichtigen jeder gleich, bei dem nach dem Ermessen des Finanzamtes die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist.

c) Die einzelnen aus dem Rechtsverhältnis folgenden Ansprüche sind durch besondere Vorschriften rechtlich geschützt.

α) Die Pflichtversäumnis ist eine strafbare Steuerzuwiderhandlung (§ 356 AO.). Sie kann, je nach den Umständen, den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 359) oder der Steuergefährdung (§ 367) erfüllen: jedenfalls unterliegt die Zuwiderhandlung gegen die im Interesse der Steuerermittlung oder Steueraufsicht erlassenen Vorschriften der Ordnungsstrafe von 5 bis 500 M. nach § 377 AO. (Näheres vgl. zu § 43).

β) Die Erfüllung der Pflichten kann durch Verfügung i. S. der AO. gefordert und nach § 202 AO. mit den dort angegebenen Verwaltungszwangsmitteln nach deren vorheriger Androhung erzwungen werden.

d) Dem Verpflichteten ist gegenüber unberechtigten Anforderungen der Steuerbehörden ein besonderer Rechtsschutz gegeben. Gegen die Verfügungen kann nach §§ 224, 281 AO. binnen einem Monat (§ 230) Beschwerde eingelegt werden, über die — wenn ihr das Umsatzsteueramt nicht abhilft — das LFA. entscheidet; weist es ab, so ist, wiederum binnen einem Monat, nach § 283 Rechtsbeschwerde an den RFH. gegeben. Das gilt auch von der Androhung der Verwaltungszwangsmittel. Gegen die Ausführung des (angedrohten) Zwangsmittels ist nur die Beschwerde an das LFA. gegeben.

7. Plan der Erläuterung. Im folgenden sind zunächst die drei Überwachungsvorschriften der §§ 30—32 unter Heranziehung der entsprechenden Vorschriften der AO. erläutert und dann im Anschluß daran (vgl. S. 612 ff.) die zu 4 b erwähnten weiteren Überwachungsvorschriften der AO. kurz behandelt.

§ 30.

(1) **Die Steuerpflichtigen haben innerhalb zweier Wochen nach dem Beginn ihrer Tätigkeit hiervon der Steuerstelle Anzeige zu erstatten. In ihr ist anzugeben, ob die im § 15 bezeichneten Gegenstände hergestellt oder die im § 21 bezeichneten Gegenstände im Kleinhandel umgesetzt oder Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausgeführt werden. Die Anzeige ist innerhalb zweier Wochen zu ergänzen, wenn der Betrieb auf die Herstellng der im § 15 bezeichneten Gegenstände oder auf den Kleinhandel der im § 21 bezeichneten Gegenstände oder auf die im § 25 bezeichneten Leistungen erstreckt wird.**

(2) **Wer eine steuerpflichtige Tätigkeit bei dem Inkrafttreten dieses Gesetzes bereits ausübt, hat innerhalb des Monats Januar 1920 der Steuerstelle anzuzeigen, wenn er die im § 15 bezeichneten Gegenstände herstellt oder die im § 21 bezeichneten**

Gegenstände im Kleinhandel umsetzt oder die Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausführt.

(3) Die vorstehenden Vorschriften finden auf Angehörige der freien Berufe keine Anwendung.

Entw. 1918 § 10. — Begr. 1918 S. 38. — Altes UStG. 1918 § 14 und alte AusfBest. § 39. — Entw. 1919 § 34. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 17, S. 52.

Inhalt.

I. Zur **Ergänzung** der Vorschrift des § 30 über die Anzeigepflicht sind heranzuziehen:

1. Die Vorschriften der AO. Von diesen kommt § 194 AO. (Anmeldepflicht gewisser Betriebe) nicht in Betracht, weil § 30 UStG. die Verpflichtung selbst abschließend für die Umsatzsteuer regelt. Dagegen ist für das Verfahren wichtig § 168 Abs. 3.

§ 168 Abs. 3 AO.:

(3) Auf Verlangen haben die Steuerpflichtigen auch bei anderen Erklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und Auskünften zu versichern, daß sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht haben.

2. § 130 AusfBest.:

§ 130. (1) Die Anzeigen und Ergänzungen hierzu nach § 30 des Gesetzes sind innerhalb zweier Wochen nach dem Beginn eines Unternehmens oder nach Ausdehnung auf die Herstellung der im § 15 des Gesetzes, auf den Kleinhandel der im § 21 des Gesetzes genannten Gegenstände oder auf die im § 25 des Gesetzes genannten besonderen Leistungen an das für das Unternehmen örtlich zuständige Umsatzsteueramt zu richten. Werden sie einem Umsatzsteueramt erstattet, in dessen Bezirk sich zwar eine Niederlassung oder Geschäftsstelle des Unternehmens, aber nicht der Sitz seiner Leitung befindet, so hat dieses Umsatzsteueramt sie unverzüglich an das zuständige Umsatzsteueramt weiterzugeben. In solchen Fällen soll, auch wenn durch die Einreichung bei dem nichtzuständigen Umsatzsteueramt die Anzeige oder die ergänzende Mitteilung dem zuständigen Umsatzsteueramt nicht fristgemäß zugeht, von einer Bestrafung abgesehen werden.

(2) Die Umsatzsteuerämter haben auf die Verpflichtung zur fristmäßigen Anzeigeerstattung in den für amtliche Bekanntmachungen der unteren Verwaltungsbehörden bestimmten Zeitungen hinzuweisen und die Aufforderung periodisch zu wiederholen.

(3) Die Anzeigen und Ergänzungen hierzu sind schriftlich oder mündlich bei dem Finanzamt zu erstatten. Sie haben zu enthalten: Vor- und Zuname (Firma), Wohnort (Sitz der Leitung) nebst Straße und Hausnummer des Steuerpflichtigen, Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und die Bezeichnung der Gegenstände, die in dem Unternehmen umgesetzt werden, nach ihrer handelsüblichen Benennung, oder die

Art der Leistungen, die es ausführt. Werden Luxusgegenstände der im § 15 des Gesetzes bezeichneten Art hergestellt oder solche der im § 21 des Gesetzes genannten Art im Kleinhandel veräußert, so sind sie in der Anzeige nach der Reihenfolge und den Bezeichnungen der §§ 15, 21 des Gesetzes aufzuführen.

(4) Von der Anzeigepflicht sind befreit:

a) Angehörige der freien Berufe;

b) Banken und Bankiers, die dem Zentralverbande des deutschen Bank- und Bankiergewerbes angehören;

c) Sparkassen, die dem deutschen Sparkassenverband angehören;

d) Kreditvereine im Sinne des Genossenschaftsgesetzes vom 14. Juni 1898 (RGBl. S. 810), soweit sie Revisionsverbänden angehören.

II. Zweck der Anzeigepflicht, die sich ähnlich in § 52 pr. GewStG. findet und bereits nach § 76 WUStG. 1916 und § 14 alten UStG. 1918 bestand, ist, dem Umsatzsteueramt den Kreis der steuerpflichtigen Personen bekanntzugeben.

III. Über die **Rechtsnatur** der Anzeigepflicht und die **Person des Verpflichteten** vgl. Anm. 6 zur Überschrift des V. Abschnittes (S. 570).

1. Bei dem weiten Begriff, der dem Steuersubjekt im Sinne des UStG. nach § 1 (s. dort S. 140ff.) zugrunde liegt, erstreckt sich die Pflicht nicht bloß auf Gewerbetreibende im gewöhnlichen Wortsinne, sondern auch auf Landwirte, gemeinnützige und wohltätige Unternehmen, Verwaltungen (s. S. 181) aller Art. Besonders hingewiesen sei darauf, daß auch jeder, der eingerichtete Zimmer abvermietet, sobald er es nachhaltig tut (s. zu § 28 III 1 S. 562), Anzeige erstatten muß. Ebenso ist der sog. Schieber anzeigepflichtig, sobald auf ihn das Begriffsmerkmal der Nachhaltigkeit (S. 163) zutrifft. Auch die Strafbarkeit und Sittenwidrigkeit der Tätigkeit kann die Anzeigepflicht nicht aufheben (vgl. S. 167 zu c).

2. Welche Personen als Vertreter usw. neben und für den Steuerpflichtigen für die Erfüllung der Anzeigepflicht einzustehen haben, ergibt sich aus dem zu § 11 III (S. 387) Dargelegten.

3. Subjektive Befreiungen:

a) § 30 Abs. 3 enthält eine subjektive Befreiung von der Anzeigepflicht für diejenigen Steuerpflichtigen, die Angehörige freier Berufe sind. Die Befreiung ist eingefügt (Ber. 1919 S. 18), weil bei Angehörigen freier Berufe der Beginn der Tätigkeit oft nicht genau objektiv feststellbar ist (von welchem Zeitpunkt an ist jemand Schriftsteller, Dichter, Künstler?). Wo es möglich ist, wie beim Rechtsanwalt, Notar, Patentanwalt, Arzt, Zahnarzt, Tierarzt, bestehen besondere Zulassungs- und Meldevorschriften auf Grund der für diese Berufe bestehenden Sondervorrechte, daß das Umsatzsteueramt auch ohne besondere Anzeige ein Verzeichnis dieser Personen erlangen kann: vgl. darüber unter AusfBest. § 128 Abs. 4. Über den Begriff der freien Berufe vgl. zu § 1 B V 2e (S. 174 f.).

b) § 130 Abs. 4 AusfBest. enthält unter b bis d weitere subjektive Befreiungen, die inzwischen durch Erlaß des RFM. v. 10. Nov. 1920 III U. 7105 (RStBl. 1921 S. 8, Sparkasse 1920 S. 449) ausgedehnt sind auf alle Banken i. S. des § 1 Nr. 2 der VO. gegen die Kapitalflucht v. 14. Jan. 1920 (RGBl. S. 50), d. h. auf Banken, die der Anzeigepflicht nach § 76 RStG. in der Fassung v. 26. Juli 1918 (RGBl. S. 799) unterliegen und dieser Anzeigepflicht beim Inkrafttreten des Gesetzes über die Kapitalflucht v. 8. Sept. 1919 (RGBl. S. 1540) genügt haben.

c) Wegen der Befreiung bestehender Unternehmen (§ 30 Abs. 2) vgl. unten zu V 1 b.

IV. Die Entstehung der Anzeigepflicht.

1. Grundsätzlich entsteht die Anzeigepflicht ohne besondere Anforderung durch Eintritt des in § 30 bezeichneten Tatbestandes aus dem damit begründenden besonderen Gewaltverhältnis (s. o. 6 b S. 571) heraus. Die Nichterfüllung ist eine Steuerzuwiderhandlung und unterliegt der (kriminellen) Ordnungsstrafe des § 377 AO.

2. Daneben ist eine besondere Aufforderung des Umsatzsteueramtes zur Anzeige möglich. In der Aufforderung können die Zwangsmittel des § 202 AO. angedroht werden. (Nach § 377 Abs. 3 AO. fällt dann die Möglichkeit der Ordnungsstrafe weg.)

V. Die Arten der Anzeigen.

Es sind 3 Arten von Anzeigen zu unterscheiden:

1. Die Anzeige vom Beginn des Unternehmens (§ 30 Abs. 1).

a) Der Zeitpunkt, von dem an die Pflicht entsteht, ergibt sich aus dem zu § 1 B VI (S. 187) Erörterten.

b) Da die Anzeige auf den Beginn des Unternehmens abgestellt ist, besteht die Pflicht nur für Personen, die nach dem 1. Jan. 1920 ein Unternehmen neu beginnen. Wer bereits am 1. Jan. 1920 ein Unternehmen betrieb, ist — abgesehen von dem Fall zu 3 — anzeigensteuerfrei und zwar im Gegensatz zu § 14 des alten UStG. 1918 auch dann, wenn er dieses Unternehmen weder unter der Geltung des WUStG. 1916 noch des alten UStG. 1918 angezeigt hat.

2. Die qualifizierte Anzeige, betreffend die nach den §§ 15, 21 und 25 erhöht umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen. Sie ist in zwei Fällen zu erstatten.

a) Beim Beginn eines solchen Unternehmens nach dem 1. Jan. 1920. **(§ 30 Abs. 1 Satz 2.)**

b) Beim Bestehen eines solchen Unternehmens am 1. Januar 1920 **(§ 30 Abs. 2).** Diese Anzeigepflicht, die im Januar 1920 zu erfüllen ist, besteht auch, wenn das Unternehmen bereits der entsprechenden qualifizierten Anzeigesteuerpflicht des § 14 des alten UStG. 1918 als im Kleinhandel luxussteuerpflichtige Unternehmen genügt hatte.

3. Die Ergänzungsanzeige bei Ausdehnung des (angezeigten oder nach 1 b von der Anzeige befreiten) Unternehmens auf luxussteuerpflichtige Lieferungen (§§ 15, 21) oder erhöht umsatzsteuerpflichtige Leistungen (§ 25). Aus dem Gebrauch des Wortes „oder" in **§ 30 Abs. 1 Satz 3** ist zu entnehmen, daß eine Ergänzungsanzeige zu erstatten ist, auch wenn der Betrieb bisher ein Herstellerbetrieb nach § 15 war und sich nunmehr auf Kleinhandel i. S. des § 21 erstreckt oder umgekehrt, oder wenn zu einer dieser Betriebsarten ein Leistungsbetrieb des § 25 hinzutritt oder umgekehrt. Dem Zwecke der Vorschrift entsprechend wird die Pflicht auch dann anzunehmen sein, wenn das Unternehmen bisher eine der in § 25 genannten vier Leistungsarten ausführte und nun zu einer anderen übergeht. Es können also im Laufe der Entwicklung eines Unternehmens mehrere Ergänzungsanzeigepflichten aufeinander folgen.

VI. Das Anzeigeverfahren.

1. Die Anzeigefrist beträgt nach § 30 zwei Wochen (Ausnahme: im Fall V 2 b erstreckt sie sich auf den Monat Januar). Es ist keine Ausschlußfrist. Die Pflicht dauert also noch nach Ablauf der Frist fort und kann und muß — unbeschadet der Strafbarkeit der Fristversäumnis — noch nach Ablauf erfüllt werden. Verlängerung ist nach § 65 AO. durch Bescheid des Umsatzsteueramts möglich (aber, abgesehen etwa von dem Fall zu 3, kaum nötig).

2. Örtlich zuständig für die Entgegennahme der Anzeige ist das nach § 53 AO. für das Unternehmen als Ganzes zuständige Umsatzsteueramt (s. § 130 AusfBest., oben zu I, 2 S. 572). Auch die qualifizierte Anzeige oder die Ergänzungsanzeige ist, wenn z. B. eine Fabrik mit der Leitung in A. einen luxussteuerpflichtigen Kleinhandelbetrieb in B aufmacht, nicht an das Umsatzsteueramt zu B, sondern an das in A, als dasjenige, in dem sich die Leitung des Unternehmens befindet, zu richten. Ein Verstoß hiergegen führt an sich zur Fristversäumnis, wenn die Abgabe vom Umsatzsteueramt in B an dasjenige in A nicht rechtzeitig erfolgt, soll aber nach § 130 Abs. 1 Satz 3 AusfBest. nicht zur Bestrafung wegen Steuerzuwiderhandlung führen.

3. Die Anzeige kann nach Wahl schriftlich oder mündlich erstattet werden. Über den notwendigen Inhalt vgl. § 130 Abs. 3 AusfBest.

4. Wegen der Kontrolle der Erfüllung der Anzeigepflichten vgl. § 130 Abs. 2 AusfBest., ferner unter §§ 128, 129 AusfBest. Wegen der Erzwingbarkeit s. zu III und oben S. 570 f. zu 6.

§ 31.

(1) Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, zur Feststellung der Entgelte Aufzeichnungen zu machen. Der Reichsrat trifft hierüber nähere Bestimmungen; sie treten außer Kraft, wenn der Reichstag es verlangt. Aus den Aufzeichnungen muß zu ersehen sein, wie sich die vereinnahmten Entgelte auf die Gruppen von Umsätzen, für die verschiedenartige Steuersätze bestehen (§§ 13, 15, 21, 25, 27), verteilen.

(2) Die zur Entrichtung der erhöhten Steuersätze nach den §§ 15 und 21 Verpflichteten haben für die Gegenstände, bei deren Lieferung die erhöhte Steuerpflicht in Betracht kommen kann, ein Steuerbuch und ein Lagerbuch zu führen. In das Steuerbuch müssen die Lieferungen nach Gegenstand, Betrag des Entgelts und Tag der Lieferung und Zahlung eingetragen werden; in den Fällen, in denen die erhöhte Steuer nach den Vorschriften des Gesetzes nicht zu entrichten ist, muß der Grund aus dem Steuerbuche zu ersehen sein; insbesondere ist im Falle des § 22 Abs. 2 auf die vom Wiederveräußerer vorgelegte Bescheinigung zu verweisen. Aus dem Lagerbuche muß der Bestand der Gegenstände bei Beginn jedes Steuerabschnitts (§ 33) und der tägliche Ein- und Ausgang zu entnehmen sein.

(3) Die Vorschriften des Abs. 2 finden auf die Unternehmer, die Leistungen der im § 25 bezeichneten Art ausführen, entsprechende Anwendung.

(4) Nähere Bestimmungen über die in Abs. 2 und 3 angeordnete Buchführung erläßt der Reichsrat; er bestimmt nach Anhörung der amtlichen Berufsvertretungen, unter welchen Voraussetzungen die Bücher miteinander verbunden werden können und von der Buchführung ganz oder teilweise entbunden werden kann.

Entw. 1918 § 11. — Begr. 1918 S. 39. — Ber. 1918 S. 16, 22, 23, 53, 75. — Altes UStG. 1918 § 15, alte AusfBest. 1918 §§ 23 bis 36. — Entw. 1919 S. 35. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 18, 52.

Inhalt.

I. Für **Ergänzung und Erläuterung** dienen die folgenden Vorschriften und Bestimmungen.

1. Die Vorschriften der AO. Sie sind nicht sehr übersichtlich angeordnet und müssen aus verschiedenen Abschnitten zusammengesucht werden.

a) §§ 162 bis 164 AO.

§ 162. Wer nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten.

Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen.

Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen oder erdichteten Namen lauten.

Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.

An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind.

In Bücher soll, wo dies geschäftsüblich ist, mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steuerpflichtige nach vorläufigen Aufzeichnungen

ein, so soll er diese aufbewahren. Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden.

Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehre mindestens täglich aufgezeichnet werden.

Die Bücher, Aufzeichnungen und, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere sollen zehn Jahre aufbewahrt werden; die Frist läuft vom Schlusse des Kalenderjahrs an, in dem die letzte Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen gemacht sind oder die Geschäftspapiere entstanden sind.

Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden.

§ 163. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach diesen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen. § 162 gilt entsprechend.

§ 164. Auch wer nicht verpflichtet ist, Buch zu führen, soll, wenn er ein Einkommen von mehr als zehntausend Mark versteuert, seine Einnahmen fortlaufend aufzeichnen.

b) § 173 und § 207 AO.

§ 173. Auf Verlangen (§ 205 Abs. 1, 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlaß geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.

Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

§ 207. Das Finanzamt soll die Vorlegung von Büchern und Geschäftspapieren in der Regel erst verlangen, wenn die Auskunft des Steuerpflichtigen nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit vorliegen.

Bücher und Geschäftspapiere sind auf Wunsch des Steuerpflichtigen tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen einzusehen.

c) § 198 AO.

§ 198. Wenn die Finanzämter befugt sind, zu prüfen, ob Bücher, Aufzeichnungen und Verzeichnisse wie vorgeschrieben geführt und vorgeschriebene Bescheinigungen ausgestellt werden, können ihre Beamten und die von ihnen nach § 206 beauftragten Personen die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten und diese Prüfung vornehmen. Die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten haben ihnen jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen, und ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen. Die Vorschrift gilt nicht für den Fall des § 164.

d) §§ 208 und 210 AO.

§ 208. Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 162, 163 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falles kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung

zugrunde zu legen. Wenn eine vom Reichsminister der Finanzen bezeichnete Stelle bescheinigt, daß sie die Bücher und Aufzeichnungen geprüft hat, und daß die Eintragungen, für die sie bestimmt sind, fortlaufend und vollständig gemacht und formell und sachlich richtig sind, so darf die Beanstandung nur mit Genehmigung des Landesfinanzamts erfolgen.

Bücher, Geschäftspapiere, Bilanzen und deren Erläuterungen dürfen einem Ausschuß nur mit Zustimmung dessen, der sie vorgelegt hat, zur Einsicht mitgeteilt werden. Sonst ist der Buchbeweis durch den Vorsteher des Finanzamts oder unter dessen Leitung durch die im § 206 genannten Personen zu erheben. Diese haben dem Ausschuß über das Ergebnis zu berichten. Wenn schriftlich berichtet wird, soll dem Steuerpflichtigen eine Abschrift mitgeteilt werden.

§ 210. Nach Abschluß seiner Ermittlungen stellt das Finanzamt die Steuer fest. Soweit es die Besteuerungsgrundlagen nach seinen Ermittlungen nicht feststellen oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann.

Wenn eine Schätzung notwendig geworden ist, weil der Steuerpflichtige Verpflichtungen, die ihm durch die Steuergesetze auferlegt sind, schuldhaft nicht genügt hat und dies im Steuerbescheide festgestellt worden ist, ist wegen der Höhe der Schätzung nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt zulässig. Die Frist zur Einlegung der Beschwerde beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Steuerbescheid im übrigen unanfechtbar geworden ist. Das Landesfinanzamt hat die Entscheidung bis zu diesem Zeitpunkt auszusetzen und entscheidet endgültig.

Die Vorschriften des Abs. 3 gelten nicht für den Fall der Verweigerung einer Versicherung an Eides Statt.

e) § 366 AO.

§ 366. Wenn jemand in der Absicht der Steuerhinterziehung in seinem Betrieb oder Berufe Bücher oder Aufzeichnungen unrichtig führt, unrichtige Geschäftsabschlüsse vorlegt oder ähnliche arglistige Mittel anwendet, oder jemand bei Betrieben, die der Steueraufsicht unterliegen, wesentliche Aufsichtsvorschriften grob verletzt, kann ihm das Landesfinanzamt, wenn er deshalb wiederholt wegen Steuerhinterziehung bestraft ist und diese Tatsachen in den Straferkenntnissen festgestellt sind, nach Rechtskraft des zweiten oder eines späteren Straferkenntnisses auf Zeit oder Dauer untersagen, seinen Betrieb oder seinen Beruf fortzusetzen oder durch andere zu seinem Vorteil fortsetzen zu lassen.

Liegen die Voraussetzungen des ersten Absatzes bei Vertretern oder Angestellten eines Steuerpflichtigen vor, so kann ihnen das Landesfinanzamt die weitere Tätigkeit in dem Unternehmen verbieten.

Gegen den Beschluß des Landesfinanzamts ist die Beschwerde an den Reichsfinanzhof zulässig. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren. Die Beschwerde hat aufschiebende Wirkung.

Das Finanzamt kann die Durchführung des Verbots nach § 202 erzwingen.

Nach Ablauf eines Jahres seit der Rechtskraft des Untersagungsbeschlusses kann das Landesfinanzamt den Beschluß aufheben.

2. Die AusfBest.:

a) Der Abschnitt D I (Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht).

Aufzeichnungen und Buchführung der Steuerpflichtigen.

a) Im allgemeinen.

§ 88. (1) Die Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht ist durch § 162 der Reichsabgabenordnung (AO.) vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993) geregelt, der wie folgt lautet:

[Folgt der Wortlaut des zu 1 a abgedruckten § 162 AO.]

(2) Die Aufbewahrungspflicht (§ 162 Abs. 8), die bisher sechs Jahre betrug, ist somit auf zehn Jahre ausgedehnt worden.

(3) Die Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht bleibt auch bestehen, wenn ein steuerpflichtiges Unternehmen infolge besonderer Verhältnisse der deutschen Steuerhoheit vorübergehend ganz oder teilweise entzogen ist.

§ 89. (1) Der Aufzeichnungspflicht ist genügt, wenn

1. *sämtliche Entgelte, die der Steuerpflichtige für seine Leistungen erhält, erforderlichenfalls getrennt nach den für die Versteuerung in Betracht kommenden verschiedenen Steuersätzen, fortlaufend in ein Buch eingetragen werden;*
2. *am Schlusse jedes Kalenderjahrs der Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte ohne Rücksicht auf ihre Verwendung zu Anschaffungen usw. ermittelt wird und*
3. *weder bei der Eintragung der einzelnen Entgelte noch bei der Zusammenzählung am Schlusse des Kalenderjahrs die geschäftlichen oder häuslichen Ausgaben vorher abgezogen werden.*

(2) Pflegt der Steuerpflichtige vor der Ermittlung des Betrags der vereinnahmten Entgelte aus der Kasse Beträge zur Bestreitung von Ausgaben zu entnehmen, so hat er über diese Ausgaben Aufzeichnungen zu führen, die ihm und dem nachprüfenden Finanzamt die Ermittlung der vereinnahmten Entgelte ohne Abzug der Ausgaben gestatten. Ebenso müssen die aus den Einnahmen bestrittenen geschäftlichen Ausgaben erforderlichenfalls durch Einkaufsbücher usw. nachgewiesen werden.

(3) Die Eintragungen haben sich auch auf den Eigenverbrauch (§ 1 Nr. 2 des Gesetzes) vorbehaltlich der in den §§ 90, 91 vorgesehenen Ausnahmen zu erstrecken.

b) Ausnahmen bei Betrieben bis zu 50 000 Mk. Entgelten und bei landwirtschaftlichen Betrieben.

§ 90. In Unternehmen, bei denen die Gesamtheit der vereinnahmten Entgelte im vorhergehenden Kalenderjahre nicht mehr als 50 000 Mk. betragen hat und kein Anlaß zu der Annahme besteht, daß die Entgelte im laufenden Kalenderjahre diesen Betrag übersteigen werden, ist eine abweichend von der Regel des § 162 Abs. 6 AO. (§ 88) nur am Schlusse jeder Woche erfolgende Eintragung der vereinnahmten Entgelte nicht als Verletzung der Aufzeichnungspflicht zu betrachten. In solchen Unternehmen sowie in allen landwirtschaftlichen Betrieben kann der Eigenverbrauch (§ 1 Nr. 2 des Gesetzes) von der laufenden

Eintragung in das Buch ausgenommen werden und am Schlusse jedes Kalenderjahrs in einem geschätzten Betrage der Gesamtheit der Entgelte hinzugerechnet werden.

c) Bei kleinen landwirtschaftlichen Betrieben.

§ 91. (1) Für landwirtschaftliche Betriebe, bei denen die Gesamtheit der vereinnahmten Entgelte im vorhergehenden Kalenderjahre nicht mehr als 40 000 Mk. betragen hat und kein Anlaß zu der Annahme besteht, daß die Entgelte im laufenden Kalenderjahre diesen Betrag übersteigen werden, können, soweit bisher gewohnheitsmäßig bei Unternehmen dieser Art Aufzeichnungen nicht gemacht zu werden pflegten, die Umsatzsteuerämter den Mangel von Aufzeichnungen als nicht auf einem Verschulden des Steuerpflichtigen beruhend ansehen.

(2) Die Ermächtigung gilt bis Ende des Jahres 1924. Die Betriebe sind auf den Wegfall der Begünstigung, die nach Ablauf dieser Frist nur mit Genehmigung des Reichsministers der Finanzen weitergewährt werden darf, rechtzeitig hinzuweisen.

d) Bei bereits nach anderen Gesetzen usw. verpflichteten Betrieben.

§ 92. (1) Die Buchführungspflicht solcher Steuerpflichtiger, die bereits nach anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen zur Buchführung verpflichtet sind, richtet sich gemäß § 163 AO. nach diesen Vorschriften, wenn sie über die Bestimmungen der §§ 88 bis 91 hinausgehen. Insbesondere kommen hier die Verpflichtung der Führung von Handelsbüchern nach §§ 38 ff. des Handelsgesetzbuchs, die Verpflichtung der Buchführung auf Grund gewerberechtlicher Bestimmungen und der Buchführung auf Grund von Verbrauchsabgabengesetzen in Betracht

(2) Die Umsatzsteuerämter haben auf die Erfüllung der weitergehenden Buchführungspflicht nur insoweit durch Anordnungen oder Straffestsetzungen einzuwirken, als die Erfüllung der weitergehenden Vorschriften für eine ordnungsmäßige Nachweisung und Feststellung der Umsatzsteuer von Bedeutung ist.

e) Bei öffentlichen Behörden, Gerichtsvollziehern usw.

§ 93. Bei Unternehmen, die von öffentlichen Behörden geleitet werden, Gerichtsvollziehern und sonstigen Versteigerungsbeamten bestimmt sich der Umfang der Buchführungspflicht nach den von den zuständigen Behörden erlassenen Bestimmungen. Wegen der Notare vgl. §§ 109 bis 111 und 113.

2. Buchführungspflicht bei der Luxussteuer.
Buchführungspflicht der luxussteuerpflichtigen Betriebe.

a) Im allgemeinen.

§ 94. (1) Für Steuerpflichtige, die Lieferungen der im § 15 des Gesetzes bezeichneten Gegenstände als Hersteller oder der im § 21 des Gesetzes genannten Luxusgegenstände im Kleinhandel ausführen oder unter § 47 des Gesetzes fallen, sowie für die nach § 25 des Gesetzes wegen besonderer Leistungen erhöht Steuerpflichtigen besteht die weitergehende Buchführungspflicht des § 31 Abs. 2 des Gesetzes, für letztere der Natur der Sache nach nur hinsichtlich des Steuerbuchs (§§ 101 bis 105). Diese Verpflichtung trifft Unternehmer, die als Hersteller der im § 15 des Gesetzes genannten Gegenstände steuerpflichtig sind, ohne Rücksicht darauf, ob die Gegenstände an Groß- oder Kleinhändler oder an den Verbraucher unmittelbar abgegeben werden, und weiter auch

Steuerpflichtige, welche die im § 21 des Gesetezs genannten Luxusgegenstände im Großhandel vertreiben (§ 22 des Gesetzes).

(2) Die im § 31 Abs. 2 des Gesetzes vorgeschriebenen besonderen Bücher (Lagerbuch und Steuerbuch) sind im Gegensatze zu der allgemeinen Buchführungspflicht des § 31 Abs. 1 des Gesetzes bei jeder Niederlassung des steuerpflichtigen Unternehmens zu führen. Durch die Verpflichtung zu ihrer Führung wird das Unternehmen von der allgemeinen Buchführung des § 31 Abs. 1 des Gesetzes nicht entbunden.

(3) Die Buchführung hat sich auch auf die nach § 5 Abs. 1 des Gesetzes steuerpflichtigen Leistungen (Ausbesserungsarbeiten usw.) zu erstrecken.

(4) Die wegen der Erhebung der erhöhten Umsatzsteuer nach § 8 des bisherigen Gesetzes vom 26. Juli 1918 geführten Bücher können weiterverwendet werden, wenn sie den veränderten Verhältnissen angepaßt werden können.

b) Befreiungen.

§ 95. (1) Das Lager- und das Steuerbuch sind an Stelle oder zur Ergänzung der sonstigen Buchführung zu führen.

(2) Die im § 31 Abs. 2 des Gesetzes vorgeschriebenen Bücher (Lagerbuch und Steuerbuch) können auch mit den sonst vom Steuerpflichtigen geführten Büchern verbunden werden, vorausgesezt, daß die für die Luxussteuer in Betracht kommenden Eintragungen aus den übrigen Buchungen mühelos herausgefunden werden können. Auch die Vereinigung von Lagerbuch und Steuerbuch durch Übernahme der wesentlichen Angaben beider in ein Buch ist zulässig.

§ 96. (1) Die Notwendigkeit zur Führung eines Lagerbuchs besteht nicht, wenn der Steuerpflichtige luxussteuerpflichtige Gegenstände nur auf Bestellung herstellt und nach der Fertigstellung abliefert, ohne sie vorher auf Lager zu nehmen.

(2) Will ein Hersteller oder Händler darüber hinaus von der Führung des besonderen Lagerbuchs für die Lieferung von Luxusgegenständen entbunden sein, so hat er dies bei dem zuständigen Finanzamt unter Angabe von Gründen zu beantragen. Dem Antrag ist nur stattzugeben, wenn keine Bedenken gegen die Zuverlässigkeit der Unternehmer bestehen und im übrigen ordnungsmäßige Bücher im Sinne der §§ 88, 89, 92 und 95 geführt werden.

(3) Im allgemeinen wird von der Führung des Lagerbuchs nur entbunden werden können, wenn die erforderlichen Angaben (§ 99) aus den sonstigen Büchern des Steuerpflichtigen zweifelsfrei entnommen werden können.

§ 97. (1) Will ein Unternehmer von der Führung des Steuerbuchs entbunden werden, so hat er dies bei dem zuständigen Umsatzsteueramt zu beantragen. Einem derartigen Antrag ist nur stattzugeben, wenn keinerlei Gefahr besteht, daß dadurch die Feststellung der steuerpflichtigen Beträge verdunkelt werden kann und die sonstigen Geschäftsbücher des Antragstellers die Lieferungen, vereinbarten Entgelte und die eingegangenen Zahlungen in einer die Berechnung der Steuer sicherstellenden Weise ergeben.

(2) Diese Voraussetzung kann insbesondere dann als erfüllt gelten, wenn in den sonstigen Aufzeichnungen die luxussteuerpflichtigen Lieferungen usw. in besonderen Spalten getrennt nachgewiesen oder durch

Unterstreichen in andersfarbiger Tinte kenntlich gemacht sind. Ebenso müssen Lieferungen ins Ausland ohne weiteres als solche kenntlich sein.

(3) Bei Unternehmen, die neben den im § 21 des Gesetzes genannten Luxusgegenständen noch sonstige Gegenstände führen, oder bei denen neben dem Vertrieb im Kleinhandel auch der Vertrieb im Großhandel erfolgt, wird mit besonderer Sorgfalt zu prüfen sein, ob ohne Gefährdung des Steueraufkommens die Führung des Steuerbuchs nachgelassen werden kann.

§ 98. Die Befreiungen (§§ 95 bis 97) können auch auf einzelne Niederlassungen eines Unternehmens beschränkt werden. Sie sind in der Umsatzsteuerrolle bei dem Eintrag des Steuerpflichtigen zu vermerken.

Lagerbuch.

§ 99. (1) Die Einrichtung des Lagerbuchs hat mit der Aufnahme und Vortragung des Lagerbestandes zu beginnen. Bei Beginn eines Unternehmens muß der Lagerbestand getrennt nach der Art der luxussteuerpflichtigen Gegenstände festgestellt und im Lagerbuch am Tage des Beginns vorgetragen werden.

(2) Bei Unternehmen, die bei dem Inkrafttreten des Gesetzes bereits bestehen, ist der am 1. Januar 1920 vorhandene Lagerbestand zu ermitteln. Die Aufnahme des Lagerbestandes muß spätestens am 1. März 1920 beendet sein. Bis zum Schlusse der Bestandsaufnahme müssen über die inzwischen erfolgten Zu- und Abgänge besondere Anschreibungen geführt werden, die sodann in das Lagerbuch zu übernehmen sind.

(3) Die Bestandsaufnahme ist zu Beginn eines jeden Kalenderjahrs zu wiederholen. Das Umsatzsteueramt kann für die Beendigung eine Frist bestimmen. Die Bestimmung des Abs. 2 findet in diesem Falle entsprechende Anwendung.

(4) Ausnahmsweise kann die jährliche Feststellung des Lagerbestandes durch die Oberbehörde zu einem anderen Zeitpunkt zugebilligt werden, wenn die gesonderte Feststellung im steuerlichen Interesse dem Steuerpflichtigen nach seinen geschäftlichen Einrichtungen unverhältnismäßige Mühe verursacht.

(5) Nach Eintragung des Lagerbestandes ist täglich der Eingang und Ausgang an Luxusgegenständen derart einzutragen, daß jederzeit ein Abschluß und die Feststellung der verschiedenartigen Gegenstände, die im Lager vorhanden sein müssen, möglich ist. Gegenstände, die auf Bestellung angefertigt werden und unmittelbar nach der Fertigstellung ohne vorherige Lagerung dem Besteller übergeben werden, brauchen nicht in das Lagerbuch eingetragen zu werden. Das Muster 11 dient lediglich als Anleitung; es wird einer andern Einrichtung, die nach Lage des Einzelfalls angebracht sein kann, nicht vorgegriffen.

§ 100. (1) Bei der Eintragung des Lagerbestandes und den täglichen Eintragungen der Ab- und Zugänge sind die einzelnen Gegenstände derart zu bezeichnen, daß erkenntlich ist, zu welcher der im § 15 I und II oder im § 21 des Gesetzes genannten Warengattungen sie gehören.

(2) Die Gegenstände sind im allgemeinen so zu bezeichnen, daß ein Identitätsnachweis möglich ist. Gleichartige Gegenstände sind

der Zahl oder ihrem sonstigen handelsüblichen Maßstab nach aufzuführen; insbesondere ist bei Stapelwaren oder bei Gegenständen, die im einzelnen keinen erheblicheren Wert haben und in größerer Anzahl veräußert zu werden pflegen, eine zusammenfassende Aufführung zulässig.

Steuerbuch.

§ 101. (1) Das Steuerbuch ist für jeden nach § 33 des Gesetzes in Betracht kommenden Steuerabschnitt besonders zu führen. Die Eintragung hat für jeden Gegenstand, für den das Entgelt vereinnahmt wird, tunlichst unter Hinweis auf die Eintragung im Lagerbuche, soweit ein solches geführt wird, gesondert zu erfolgen. Dabei findet § 100 Abs. 2 Anwendung. Die Eintragung ist am Tage der Vereinnahmung des Entgelts, spätestens bei Geschäftsschluß, vorzunehmen. Als Anleitung dient das Muster 12; es soll hierdurch einer weiteren Ausgestaltung des Steuerbuchs und der Anpassung an die Bedürfnisse der einzelnen Betriebe nicht vorgegriffen werden.

(2) Erfolgt die Lieferung vor dem Tage der Vereinnahmung, so wird es zweckmäßig sein, die Spalten 1 bis 6 (Muster 12) bereits am Tage der Lieferung und die übrigen Spalten sodann am Tage der Zahlung auszufüllen. Es ist auch zulässig, über Lieferungen, für die der Kaufpreis gestundet wird, besondere Aufzeichnungen zu machen und die Eintragung im Steuerbuch erst bei der Vereinnahmung zu bewirken. Die gesonderten Aufzeichnungen müssen bei dem Steuerbuch aufbewahrt werden.

(3) Aus dem Steuerbuche müssen die Bezeichnung des Gegenstandes, der Nachweis im Lagerbuche, der Tag der Lieferung, der Betrag des bei der luxussteuerpflichtigen Lieferung oder erhöht steuerpflichtigen Leistung vereinbarten Entgelts, das im Falle der Versteuerung gemäß § 9 Abs. 1 des Gesetzes der Steuerberechnung zugrunde zu legen ist, der Tag und der Betrag der sonst der Berechnung der Steuer zugrunde zu legenden Zahlungen hervorgehen; eine besondere Spalte für Bemerkungen ist vorzusehen.

(4) Am Schlusse eines jeden Steuerabschnitts sind die Spalten des Steuerbuchs über die in der Umsatzsteuererklärung anzugebenden Entgelte aufzurechnen. Im Falle der Steuerentrichtung gemäß § 9 Abs. 1 des Gesetzes bedarf es der Angaben über die Vereinnahmung nicht.

§ 102. (1) Zu beachten ist, daß im Steuerbuch auch die Einnahmen für Ausbesserungsarbeiten erhöht steuerpflichtiger Gegenstände nachzuweisen sind, soweit die verwendeten Stoffe nicht lediglich als Zutaten oder Nebensachen gelten können (§ 5 des Gesetzes).

(2) Die Beträge haben auch den für die Steuer gemachten Aufschlag mit zu umfassen (vgl. § 12 des Gesetzes). Das gilt auch im Falle der offenen Abwälzung der Umsatzsteuer nach § 46 Abs. 5 des Gesetzes.

§ 103. Bei Teilzahlungen ist die Eintragung bei der ersten Teilzahlung vorzunehmen. Die folgenden Teilzahlungen können, wenn sie in demselben Steuerabschnitt, wie die erste Zahlung, fallen, unter der Nummer der ersten Eintragung durch Ausfüllung der Spalten über den Tag und den Betrag der Zahlung nachgetragen werden. Soweit sie in einem späteren Steuerabschnitt erfolgen, bedarf es einer vollständigen Neueintragung unter entsprechendem Vermerk in den Bemerkungsspalten der ersten und jeder späteren Eintragung. Vor der Lieferung vereinnahmte Zahlungen (Anzahlungen) sind am Tage der Vereinnahmung zu buchen.

§ 104. (1) Wird eine bereits bezahlte Lieferung rückgängig gemacht, so ist dies in der Bemerkungsspalte bei der Eintragung über die rückgängig gemachte Lieferung unter Angabe des Tages zu bemerken und das zurückgewährte Entgelt unter Bezugnahme auf die Eintragung über die rückgängig gemachte Lieferung am Schlusse des Steuerabschnitts, in dem die Rückzahlung des Entgelts erfolgt ist, von der Gesamtheit der im Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelte abzusetzen.

(2) Findet ein Umtausch statt, so sind für den in Umtausch gegebenen Gegenstand die vorgeschriebenen Eintragungen (§ 101) zu machen, bei der Eintragung über den zurückgenommenen Gegenstand der Umtausch zu vermerken und das für diesen vereinnahmten und eingetragene Entgelt unter entsprechender Anwendung des Abs. 1 abzusetzen.

§ 105. (1) Die Bemerkungsspalte dient, abgesehen von den bereits in den §§ 103 und 104 behandelten Eintragungen, dazu, die von dem Steuerpflichtigen unmittelbar ins Ausland verkauften Lieferungen kenntlich zu machen; außerdem hat der nach § 21 des Gesetzes steuerpflichtige Kleinhändler in ihr zu vermerken, welche Lieferungen er an Wiederverkäufer auf Grund der genau zu bezeichnenden Bescheinigungen nach § 22 des Gesetzes oder an steuerbegünstigte Erwerber (§ 24 Abs. 2 des Gesetzes) zum allgemeinen Steuersatze von $1^1/_2$ v. H. abgegeben hat.

(2) Die hiernach von der Steuer befreiten oder nach dem Steuersatze des § 13 des Gesetzes steuerpflichtigen Entgeltbeträge können auch in besonderen Spalten nachgewiesen werden.

3. Buchführungspflicht bei der erhöhten Umsatzsteuer auf bestimmte Leistungen.

§ 106. (1) Auf die nach § 25 des Gesetzes für Leistungen besonderer Art erhöht steuerpflichtigen Personen finden nur §§ 101 bis 105 sinngemäß Anwendung; aus den Aufzeichnungen muß die Art der Leistung und gegebenenfalls der Grund der Befreiuung von der erhöhten Steuer ersichtlich sein. Die Landesfinanzämter können besondere Muster vorschreiben.

(2) Die Reichsbank, Banken und Bankiers, die dem Zentralverbande des deutschen Bank- und Bankiergewerbes angehören, Sparkassen, die dem deutschen Sparkassenverbande angehören, und Kreditvereine im Sinne des Genossenschaftsgesetzes vom 14. Juni 1898 (RGBl. S. 810), die Revisionsverbänden angehören, sind von der besonderen Buchführungspflicht entbunden, sofern aus den Handelsbüchern der Betrag der der erhöhten Umsatzsteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes unterliegenden Entgelte zu ersehen sind.

4. Buchführungspflicht der Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte.

Bestimmungen für Rechtsanwälte.

§ 107. (1) Aus der Buchführung der Rechtsanwälte muß ersichtlich sein der Gesamtbetrag

1. der im Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelte,
2. der umsatzsteuerpflichtigen Entgelte.

(2) Zu den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten gehören außer den gesetzlichen und vertraglich vereinbarten Gebühren, einschließlich der Pauschalgebühren, auch die Unkosten-, insbesondere die Aufwandsentschädigungen, zu den Aufwandsentschädigungen auch die von dem Auf-

traggeber für den Steuerpflichtigen an Dritte (Hotels, Verkehrsmittel und dergleichen) gezahlten Beträge. Zu den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten gehören nicht die durchlaufenden Posten, d. h. diejenigen Beträge, die der Steuerpflichtige für seinen Auftraggeber in dessen Namen und für dessen Rechnung vereinnahmt und verausgabt, z. B. ausgelegte Prozeß- und Stempelkosten, Zahlungen an den Prozeßgegner. Die Umsatzsteuerpflicht umfaßt bei den Entgelten, die nicht in gesetzlich bemessenen Gebühren bestehen, auch die in die Entgelte gemäß § 12 des Gesetzes eingerechnete Umsatzsteuer.

(3) Zur Erleichterung der Steueraufsicht sollen die vereinnahmten Entgelte getrennt nach gesetzlichen und vertraglich vereinnahmten Gebühren, Unkostenentschädigungen, durchlaufenden Posten und sonstigen etwa noch in Betracht kommenden Beträgen unter Angabe der Sache, in der die Entgelte vereinnahmt sind, und des Datums der Vereinnahmung aufgezeichnet sein. Gemäß § 34 des Gesetzes zurückgewährte Entgelte (z. B. Zurückzahlung des Teiles eines Kostenvorschusses an den Auftraggeber) sollen besonders kenntlich gemacht werden. Die Aufzeichnungen können in der allgemeinen Buchführung oder in besonderen Büchern enthalten sein.

(4) Die Vermutung des § 208 AO. haben auch diejenigen Bücher der Anwälte für sich, die statt der Aufzeichnung der täglichen Einnahmen nur diejenigen Beträge enthalten, die auf Grund der Schlußabrechnung in jeder einzelnen Sache in dieser Sache vereinnahmt worden sind. Erstreckt sich eine Sache auf längere Zeit als auf das laufende und das folgende Kalenderjahr, so ist eine vorläufige Abrechnung zum 31. Dezember spätestens jedes zweiten Kalenderjahres anzufertigen und in das Umsatzbuch einzutragen; als Anleitung dient das Muster 13.

§ 108. Von den Erfordernissen des § 107 ist befreit, wer seinem Reineinkommen aus anwaltlicher Tätigkeit einen Zuschlag von 50 v. H. hinzusetzt und der Umsatzsteuer den Gesamtbetrag ohne näheren Nachweis unterwirft. Als Reineinkommen gilt das bei der Veranlagung der Einkommensteuer endgültig festgestellte Einkommen.

Bestimmungen für Notare.

§ 109. Die Buchführungspflicht der Notare beschränkt sich auf die Aufzeichnung der Entgelte für diejenigen Leistungen des Notars, die sich nicht als ein Ausfluß seiner öffentlich-rechtlichen Tätigkeit darstellen. Steuerpflichtig sind daher die Entgelte für Erteilung von Rat und Auskunft, Abfassung von Gutachten, Entwürfe von Urkunden, Testamentsvollstreckungen usw., soweit diese Leistungen nicht als Teil der Urkundentätigkeit des Notars anzusehen sind. Nicht steuerpflichtig sind die Entgelte für Beurkundungen und Beglaubigungen, Erteilung vollstreckbarer Ausfertigungen notarieller Urkunden, Hinterlegung und Auszahlung von Geldern, Stellung von Anträgen an Gerichte und andere Behörden auf Grund der von dem Notar vorgenommenen Beurkundungen, Einlegung von Beschwerden und weiteren Beschwerden, in denen der Notar Anträge bei dem Gericht erster Instanz gestellt hat, die Tätigkeit des Notars als Verwahrers von Aktien zum Zwecke der Beteiligung an Generalversammlungen (§ 255 Abs. 2a HGB) und dergleichen.

§ 110. (1) Auf die Buchführungspflicht der Notare findet § 107 entsprechende Anwendung.

(2) Von den Erfordernissen des Abs. 1 ist befreit, wer 20 v. H. seines Reineinkommens aus der gesamten notariellen umsatzsteuerpflichtigen und nicht umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit ohne näheren Nachweis der Umsatzsteuer unterwirft. § 108 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

Bestimmungen für Rechtsanwälte, die zugleich Notare sind.

§ 111. Auf die Buchführung der Rechtsanwälte, die zugleich Notare sind, finden die §§ 107, 109 entsprechende Anwendung. § 108 und § 110 Abs. 2 finden auf diejenigen Rechtsanwälte und Notare entsprechende Anwendung, die in ihrer Buchführung und ihrer Steuererklärung zwischen dem Einkommen aus anwaltlicher und notarieller Tätigkeit derart unterscheiden, daß bei jedem vereinnahmten und abgesetzten Posten ersichtlich ist, ob er aus der einen oder der anderen Tätigkeit stammt.

Sonderbestimmungen für Patentanwälte.

§ 112. Auf die Buchführung der Patentanwälte finden §§ 107, 108 mit folgender Maßgabe entsprechende Anwendung:

1. Als durchlaufende Posten im Sinne des § 107 Abs. 2 kommen ferner insbesondere in Betracht: für die Erlangung, Aufrechterhaltung, Umschreibung oder Anfechtung von gewerblichen Schutzrechten gezahlte Gebühren, z. B. die an den ausländischen Vertreter gezahlten Vertretungsgebühren, die aus einem Lizenzvertrag über ein gewerbliches Schutzrecht für den Lizenzgeber vereinnahmten oder für den Lizenznehmer verausgabten Beträge;

2. nicht zu den durchlaufenden Posten gehören Entgelte, die auf Grund eines im Inland erteilten Auftrages vereinnahmt sind, mag auch die Ausführung des Auftrags im Ausland liegen;

3. die Vermutung des § 208 AO. (§ 107 Abs. 4) gilt auch für Abrechnungen, die in kürzeren Zeiträumen, z. B. bei dem Verkehr zwischen inländischem Patentanwalt und ausländischem Patentanwalt in der Regel vierteljährlich, stattfinden, sofern die Aufzeichnungen über die Abrechnung die Unterscheidungen gemäß § 107 Abs. 3 aufweisen.

Übergangsbestimmungen für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte.

§ 113. (1) Für Leistungen, für die ein Auftrag vor dem 1. Januar 1920 erteilt worden ist, gilt folgendes. Jeder Rechtsanwalt, Notar und Patentanwalt hat ein besonderes, durchlaufend numeriertes Verzeichnis dieser Sachen anzulegen und neben jede Sache nach pflichtmäßigem Ermessen diejenige Liquidation zu setzen, die er billigerweise aufgestellt haben würde, wenn am 1. Januar 1920 der Auftrag durch Kündigung des Auftraggebers oder des Steuerpflichtigen selbst erloschen wäre. In den Steuererklärungen der Steuerabschnitte, in denen die Entgelte tatsächlich vereinnahmt werden, muß in dem Gesamtbetrage der in jedem Steuerabschnitte vereinnahmten Gebühren auch der auf diese Sachen vereinnahmte Betrag voll enthalten sein; davon gesondert ist der im Verzeichnis berechnete, auf die Zeit vor dem 1. Januar 1920 entfallende Betrag anzugeben; um den in den einzelnen Steuerabschnitten vereinnahmten Teil dieses Betrags ist das nach §§ 108, 110 bis 112 ermittelte berufliche Reineinkommen zu verringern.

(2) Von der Aufzeichnungspflicht nach Abs. 1 sind befreit Rechtsanwälte und Patentanwälte, die ihrem im Kalenderjahre 1920 erzielten

gesamten beruflichen Reineinkommen 25 v. H., Notare, die ihrem im Kalenderjahre 1920 erzielten gesamten beruflichen Reineinkommen 10 v. H. hinzusetzen.

(3) Im Falle des Abs. 2 ist eine Absetzung von Entgelten, die auf Grund von vor dem 1. Januar 1920 erteilten Aufträgen vereinnahmt sind, in den auf das Kalenderjahr 1920 folgenden Jahren unzulässig.

b) Heranzuziehen sind ferner wegen der Ein- und Ausfuhr § 11 Abs. 3, § 13 Abs. 2, § 18 AusfBest. (abgedruckt und erläutert oben zu § 2 B II S. 221 ff.). Die Muster sind im Anhang wiedergegeben und durch Probeausfüllung erläutert.

c) Die Bestimmungen haben nicht nur die Natur von Verwaltungsverordnungen, sind vielmehr Rechtsnormen. Dabei kommen zwei **Delegationen** in Betracht:

α) Die allgemeine Delegation an den RR. **§ 31 Abs. 1 Satz 2.**

αα) In formeller Beziehung gilt das gleiche wie bei § 16 (vgl. dort zu III S. 436 f.).

ββ) Der Umfang der Delegation betrifft Form wie Inhalt der Aufzeichnungen. Er deckt auch etwaige Befreiungen von der Buchführung, wie sie §§ 90, 91, sowie unter bestimmten Bedingungen die §§ 107 ff., §§ 117 ff. vorsehen. (§ 31 Abs. 4 bezieht sich auf diese Befreiungen nicht, sondern nur auf die Befreiungen von der Luxussteuerbuchführung.)

β) Die besondere Delegation an den RR. in **§ 31 Abs. 4** über die Buchführung bei der Luxussteuer und der erhöhten Umsatzsteuer.

αα) In formeller Beziehung gilt auch hier das gleiche, wie bei § 16, nur daß das Recht des RT., die Vorschriften außer Kraft zu setzen, nicht erwähnt ist, also nicht besteht. (Das ist begründet, weil hier, in Gegensatz zu α, der Inhalt der Buchführungspflicht im Gesetz selbst steht, die Delegation sich nur auf die Einzelausgestaltung bezieht.) Dafür ist die Anhörung der amtlichen Berufsvertretungen vorgesehen: aber nicht allgemein, sondern nur wegen der Verbindung von Steuer- und Lagerbuch und wegen der Befreiungen: diese Bestimmungen hängen also in ihrer Gültigkeit — da die im Ausschuß, Ber. S. 18/19, eingefügte Anhörungspflicht nicht bloß eine Sollvorschrift darstellen kann — von der Anhörung der amtlichen Berufsvertretungen ab. Amtliche Berufsvertretungen sind die Handels-, Landwirtschafts-, Handwerks- und Gewerbekammern der Länder. Ihre Anhörung ist erfolgt (durch Vorlegung der im RStBl. 1920 S. 32 veröffentlichten vorläufigen Bestimmungen über die Buchführung v. 12. Jan. 1920): ein Hinweis auf diese Anhörung findet sich allerdings in der AusfBest. nicht, erscheint auch rechtlich nicht erforderlich.

ββ) Der Umfang der Delegation betrifft ebenfalls Form und Inhalt der Aufzeichnungen, wobei allerdings eine Bindung an die Vorschriften des § 31 Abs. 2 und 3 besteht. Daß Befreiungen vorgesehen werden können, ist daher besonders in § 31 Abs. 4 Halbsatz 2 hervorgehoben.

II. Zweck und Begründung der Vorschrift. Entstehungsgeschichte.

1. Der Buchführungszwang für alle Gewerbetreibenden, einschließlich der Landwirte, ist durch § 15 des alten UStG. 1918 eingeführt worden. Es bedeutete etwas völlig Neues, sowohl vom allgemein volkswirtschaftlichen wie vom steuertechnischen Standpunkt aus. Die Vorschriften über die Buchführungspflicht im HGB. gelten nur für Vollkaufleute, die Minderkaufleute nimmt § 4 aus. Außerdem handelt es sich um eine lex imperfecta, da die Erfüllung der Pflicht nicht erzwungen werden kann und eine Bestrafung nicht vorgesehen ist oder doch erst im Falle des Bankrottes (§ 239 Nr. 3 und 4 StGB.)

in Frage kommt. Die Einführung der Buchführungspflicht auch für Kleingewerbetreibende und Handwerker sowie für Landwirte ist zwar viel erwogen, aber niemals gewagt worden: die Förderung freiwilliger Buchführung durch Aufklärung, Lehrgänge usw. konnte nur sehr allmählich Ergebnisse erzielen. Die wenigen bestehenden Vorschriften über Buchführung für Pfandleiher, Stellenvermittler, Versteigerer, Weinbauer und Weinhändler usw. hatten lediglich gewerbe- und wirtschaftspolitische Gründe: ebenso auch entsprechende Vorschriften mancher Kriegswirtschaftsgesetze. — Im Interesse der Steuereinziehung Buchführung vorzusehen, ist, abgesehen von einigen besonderen Verbrauchssteuergesetzen, vor dem alten UStG. 1918 niemals gewagt worden, obgleich man sich darüber klar war, daß eine Deklarationssteuer nie zutreffend veranlagt werden könnte, wenn die Deklarationspflicht nicht in einer gewissen Nachweispflicht für die deklarierten Angaben ihre Ergänzung finde (vgl. z. B. Fuisting „Die Einkommensbesteuerung der Zukunft" S. 200). Das pr. EinkStG. enthielt nur geringe Ansätze für eine Buchführungspflicht, indem § 9 an das Vorhandensein einer Buchführung die Befugnis der Steuerberechnung nach dem dreijährigen Durchschnitt knüpfte und außerdem die Rechtsprechung, die Betriebe, die ihre Angaben auf Buchungen stützten, stark privilegierte (vgl. Fuisting-Strutz 10. Aufl. Bd. 2 S. 971 f.); dabei konnte aber die Vorlegung der Bücher nicht einmal erzwungen werden (Fuisting-Strutz Bd. 1 S. 437 Anm. 29).

2. Der Vorschlag im Entw. 1918, den Buchführungszwang für alle Umsatzsteuerpflichtigen, d. h. für alle selbständigen Erwerbstätigen, einzuführen, fand zunächst nicht allgemeinen Anklang (s. Ber. 1918 S. 10, 22, 53, 75). Man äußerte Bedenken, ob alle betroffenen Kreise, besonders auch die Landwirte, die Handwerker, die Krämer, der neuen Pflicht gewachsen sein würden. Die Regierungsvertreter (vgl. besonders die Rede des damaligen Unterstaatssekretärs im RSchA. Schiffer, Ber. 1917 S. 75) wiesen wiederholt auf die allgemeine wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift hin und sicherten zu, daß übertriebene Anforderungen, besonders nach einer kaufmännischen Buchführung im buchtechnischen Sinne, nicht gestellt werden würden. Die Vorschrift wurde schließlich angenommen, nur milderte man die Verpflichtung, Bücher zu führen, in diejenige, „Aufzeichnungen zu machen", ab.

Es ist charakteristisch, wie sehr die Auffassungen durch den Zwang zu viel einschneidenderen Steuergesetzen sich änderten, daß ein Jahr später die Frage des Buchführungszwanges keinerlei Bedenken mehr erregte und man sogar in § 164 AO. eine Buchführungspflicht für jeden mit einem Einkommen von mehr als 10 000 M. einführte. Auch sonst ging ein großer Teil der formalen Vorschriften über die Buchführung in die AO. über (§ 162 AO. entspricht zum Teil § 23 der alten AusfBest. 1918, § 163 AO. entstammt dem § 15 Abs. 1 Satz 3 des alten UStG. 1918). Im übrigen erstreckt sich die Buchführungspflicht nunmehr auch auf die freien Berufe.

3. Die **Bedeutung der Vorschrift** geht weit über die Steuertechnik hinaus. Es handelt sich um eine Vorschrift von großer allgemeinwirtschaftlicher Bedeutung, die als ein Glied der Maßnahmen anzusehen ist, durch die eine möglichst rationelle, planvolle und sparsame Wirtschaft jedes einzelnen erreicht werden soll. Diese Wirkung kann freilich nur erreicht werden, wenn die vorgeschriebene Buchführung so aufgebaut wird, wie sie den Zwecken der einzelnen Unternehmergruppen und Betriebsarten dient: hier liegt eine Aufgabe der Buchhaltungs- und Betriebslehre, der sich vor allem auch die Berufsvertretungen der Landwirte, Handwerker und Kleingewerbetreibenden, sowie die einzelnen Fachverbände anzunehmen haben. In der Erkenntnis der allgemeinen Bedeutung

der Vorschrift enthält § 27 der alten AusfBest. 1918 folgende über die eigentliche Aufgabe steuertechnischer AusfBest. hinausgehende Vorschrift:

> *Die Landeszentralbehörden werden Bestimmungen darüber erlassen, in welcher Weise unter den Steuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntmachungen, belehrende Vorträge, Einwirkung seitens der Berufsverbände und Interessenvertretungen, Unterrichtserteilung in den öffentlichen Schulen und den Fortbildungsschulen auf eine gute Buchführung einzuwirken ist.*

Wenn eine entsprechende Bestimmung in den neuen AusfBest. fehlt, so erklärt sich das aus dem Übergang der Steuerverwaltung auf das Reich und daraus, daß nunmehr die AO. und nicht mehr das UStG. die grundlegenden Vorschriften über die Buchführung enthält. Im übrigen bedarf es der Förderung des Buchführungszwanges mehr als je, schon um der Geschäftsgebahrung der Gelegenheitshändler und Schieber entgegenzuwirken.

Literatur: O. Schulz, Die allgemeine USt. und ihre Berücksichtigung bei der Buchführung, Leipzig 1919 (betrifft das alte UStG. 1918); E. H. **Meyer**, Die Buchführung nach dem neuen UStG. (Zeitgem. Stfr., Heft 17), Berlin 1920.

III. Wegen der **Person des Verpflichteten** vgl. im allgemeinen die Anm. 6 zur Überschrift des V. Abschnittes (S. 570).

Die Unternehmer, die lediglich steuerfreie Leistungen ausführen, also die nach § 3 (S. 277) oder auch nach § 2 (z. B. Lotterie- und Versicherungsunternehmer, oben zu § 2 A S. 218) steuerfreien, brauchen auch keine Bücher zu führen, aber selbstverständlich nur, wenn und soweit sie steuerfrei sind und auf ihre eigene Verantwortung, wenn sie die Steuerfreiheit zu Unrecht angenommen haben. Wer Lieferungen ausführt, die unter § 7 fallen, wird die Buchführung auch wegen dieser Rechtsvorgänge nicht versäumen dürfen, schon weil die Frage der Steuerbefreiung im einzelnen Falle zweifelhaft sein kann.

Ausnahmen bestehen allgemein nicht, auch nicht — im Gegensatz zur Anzeigepflicht (§ 30 Abs. 3) — für Angehörige freier Berufe: auch der Schriftsteller, der Künstler hat Aufzeichnungen zu machen. Eine Befreiung unter gewissen Bedingungen besteht für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte s. darüber zu IV 1 c (S. 591).

IV. Die Arten der Buchführungspflicht.

1. Die allgemeine Buchführungspflicht aller Umsatzsteuerpflichtigen. Wenn § 31 den Ausdruck „Aufzeichnungspflicht" braucht, so erklärt sich das aus der Entstehungsgeschichte (s. oben II 2 S. 588), ändert aber nichts an dem Inhalt der Pflicht.

a) Die Form der Aufzeichnungen steht frei. Nur müssen es „Aufzeichnungen" sein, d. h. schriftliche Angaben der zu b bezeichneten Art in einer solchen äußeren Anordnung, daß auch ein Dritter (die Steuerbehörde) die nötigen Feststellungen über die Entgelte aus ihnen entnehmen kann, wobei freilich die Einführung in das vom Steuerpflichtigen gewählte „System" durch mündliche Erläuterungen zuzugestehen sein wird. Im übrigen enthält **§ 162 AO.** (abgedruckt zu I, 1 a S. 576), den **§ 88 AusfBest.** (abgedruckt I 2 a S. 579) zitiert, nur Sollvorschriften. Sogar daß der Steuerpflichtige sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen müsse (vgl. § 43 HGB. und dazu **Staub Bd. I** S. 240) ist nur Sollvorschrift: doch wird man z. B. bei hebräischen Schriftzeichen oder gar bei einer Geheimschrift die Nachprüfbarkeit verneinen können. Im übrigen bedarf es keiner gebundenen Bücher, auch fortlaufende Notizen oder eine Kartothek von Kaufzetteln können genügen.

b) Der Inhalt der Aufzeichnungen wird bezeichnet durch die Worte in § 31 Abs. 1 Satz 1 „zur Feststellung der Entgelte". Es kann also nicht mehr gefordert werden, als hierzu nötig ist. Tatsächlich begnügen sich die AusfBest. in **§ 89 AusfBest.** (S. 579) mit dem Nötigsten.

α) Die Entgelte sind die Roheinnahmen; es genügt also, wenn sie ausnahmslos aufgezeichnet werden. Auch die fingierten Einnahmen bei den Entnahmen aus dem eigenen Betriebe (§ 1 Nr. 2 s. oben S. 204) sind aufzunehmen. Da § 89 AusfBest. nichts Besonderes vorsieht, eine Auslassung auch den Wert der Buchführung hinfällig machen würde, ist es unzulässig, Entgelte auszulassen, weil sie als steuerfrei angesehen werden. Für die Einfuhr und Ausfuhr besteht im übrigen eine besondere Aufzeichnungspflicht (s. zu § 2 D VIII 6 S. 237 und X, 4 S. 242); Entgelte, die nach § 7 (s. oben S. 337) frei sind, dürfen nicht weggelassen werden: gerade der Vergleich der Steuererklärung, in der ihre Befreiung beansprucht wird, mit den Aufzeichnungen soll eine Nachprüfung ermöglichen.

β) Der getrennten Aufzeichnung jedes einzelnen Entgelts bedarf es nicht. Wie § 89 Abs. 2 ergibt, genügt auch eine zusammengefaßte Notierung, z. B. der Tageslosung (des Inhalts der Ladenkasse, der vom Markt heimgebrachten Geldtasche). Nicht zulässig ist aber, größere Entgeltmengen, etwa einer Woche, in einer Summe aufzuführen: sonst würde keine „fortdauernde" Eintragung i. S. des § 89 Abs. 1 Nr. 1 AusfBest. mehr vorliegen. Daß insoweit die Sollvorschrift des § 162 Abs. 6 AO. (s. I, 1 S. 576) zwingend ist, ergibt sich auch aus der Ausnahmevorschrift des § 9 Satz 1 AusfBest. und auch aus der Wiederholung der Vorschrift in § 119 Abs. 3 AusfBest. für Straßenhändler.

γ) Die Person, an die geleistet und von der geliefert worden ist, braucht an sich nicht angegeben zu werden: es würde z. B. im Ladengeschäft mit sog. Laufkundschaft auch gar nicht möglich sein. Wo freilich ein Beleg für Befreiungen beansprucht werden soll, wird nähere Angabe nicht zu umgehen sein: das schreiben § 11 Abs. 3, § 13 Abs. 2, § 18 AusfBest. (oben S. 221 ff.) für Ein- und Ausfuhr vor.

δ) Ausgaben brauchen nicht gebucht zu werden. Daß es zweckmäßig ist, zur Erreichung der allgemeinen wirtschaftlichen Ziele (s. oben II 3 S. 588), ist selbstverständlich; sollen bestimmte Ausgaben von den Entgelten gekürzt werden, wie die Beförderungs- und Versicherungsauslagen (vgl. zu § 8 S. 367 f.), so wird eine Angabe in den Aufzeichnungen kaum zu umgehen sein. Allgemein besteht die Pflicht, auch Ausgaben zu buchen, wenn die Sammelaufzeichnung von Entgelten — der „Kassensturz" — erst erfolgt, nachdem schon Beträge der Kasse für Ausgaben entnommen sind, sei es für Zwecke der Haushaltung, sei es für geschäftliche Zwecke: es muß dann, wenn auch in noch so bescheidenen Formen, ein Haushaltskonto und ein Einkaufsbuch geführt werden, so daß diese Beträge den Eintragungen über die Kassenbestände hinzugesetzt werden können.

ε) Ein Abschluß der Aufzeichnungen ist nur zum Schluß des Steuerabschnittes (Kalenderjahres) erforderlich.

c) Befreiungen.

α) Für alle — auch die größten — landwirtschaftlichen (nicht auch forstwirtschaftlichen!) Betriebe gilt die Befreiung von der Eintragung des tatsächlichen Eigenverbrauchs (§ 1 Nr. 2 S. 204). Es genügt Jahresschätzung **(§ 90 Satz 2 AusfBest.).**

β) Für kleine Unternehmer, ländliche, wie gewerbliche oder berufliche, gilt der Dispens von der täglichen Eintragung und die Zulässigkeit der wöchentlichen Ergänzung der Aufzeichnungen. Es ist dabei an die Unternehmer hauptsächlich gedacht, die z. B. als Bauern oder Handwerker die Woche über angestrengt körperlich arbeiten und erst am Wochenschluß das geldliche Er-

gebnis überblicken. Die Buchung darf nicht etwa schätzungsweise erfolgen, die tatsächlichen Roheinnahmen sind einzutragen. Als kleine Unternehmen gelten die mit einem Umsatz von nicht mehr als 50 000 M., bemessen nach dem Vorjahr unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung. **(§ 90 Satz 1 AusfBest.)**

γ) Völligen Dispens sieht **§ 91 AusfBest.** vor für landwirtschaftliche Zwergunternehmen mit nicht mehr als 40 000 M. Jahresumsatz. Der Ersatz des Ausdruckes „ländlicher" Betriebe, den § 26 der alten AusfBest. 1918 wählte, durch „landwirtschaftliche", stellt klar, daß nicht etwa auch dörfische Krämer, Handwerker sich auf die Befreiung berufen können, sondern nur Landwirte. Der Dispens durchbricht die allgemeine Buchführungspflicht des Gesetzes. § 91 AusfBest. drückt sich daher, entsprechend dem § 26 der alten AusfBest. 1918, auch so aus, daß die Pflicht an sich bestehen bleibt, aber zu einer lex imperfecta gemacht wird: die ungünstigen Rechtsfolgen (Schätzung, Bestrafung) treten nicht ein. Der Dispens fällt mit Ablauf des Jahres 1924 — sofern keine Verlängerung erfolgt — weg.

δ) Befreit sind Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte, mit der Folge, daß eine Schätzung nach festen Pauschsätzen unter Zugrundelegung des Berufseinkommens eintritt. (§§ 108, 110, 112, 113 AusfBest., Näheres s. unter 2 d S. 592.) Die Befreiung — die bei der besonderen Rechts- und Geschäftskunde der bevorrechtigten Personen zunächst etwas eigentümlich berühren mag — beruht auf einer Zusicherung, die bei Einbeziehung der freien Berufe in die Umsatzsteuerpflicht (s. oben S. 139, S. 174) gegeben worden ist (s. Ber. 1919 S. 45).

e) Eine Sonderreglung in der Form weiterer Delegation gibt **§ 93 AusfBest.** für Unternehmen, die von öffentlichen Behörden geleitet werden. Daraus, daß daneben noch Gerichtsvollzieher und sonstige Versteigerungsbeamte genannt sind, ist — auch bei Heranziehung des § 29 der alten AusfBest. 1918 — zu schließen, daß die Bestimmung nicht sonderlich gut formuliert ist. Sie betrifft nicht bloß Unternehmen, deren Verwaltungen Behördencharakter haben, also z. B. die Eisenbahn- und Postverwaltung, Bergverwaltungen, sondern auch Amtsstellen, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen tätigen, z. B. Militärbehörden, die z. B. Altmaterial, Dünger veräußern, Schulen. Neben den Gerichtsvollziehern kommen — für Grundstücksversteigerungen — die Amtsgerichte in Betracht, ferner die oben zu § 1 B II 2 b (S. 147) erwähnten beamteten Versteigerer. Für alle diese behördlichen Stellen bestimmen die zuständigen Behörden die Buchführungspflicht. Auf Notare findet die Vorschrift keine Anwendung.

2. Qualifizierte Buchführungspflichten für bestimmte Gruppen von Umsatzsteuerpflichtigen bei der allgemeinen Umsatzsteuer.

a) Eine Qualifikation enthält **§ 89 Abs. 1 Nr. 1 AusfBest.** bei Steuerpflichtigen, deren Leistungen verschiedenen Steuersätzen unterliegen. Die Entgelte sind getrennt zu buchen. Die Vorschrift bezieht sich auf die Luxussteuer und erhöhte Umsatzsteuer, für die ja besondere Steuerbücher zu führen sind, nur, wenn von der Führung dieser Steuerbücher entbunden ist. Sie gilt ferner, wenn vom § 46 Abs. 3 (s. d.) Gebrauch gemacht wird und für Entgelte für Leistungen aus dem Vorjahre der niedrigere Steuersatz des alten UStG. 1918 angesetzt wird.

b) Bei der Besteuerung nach der Solleinnahme, wie sie § 9 zuläßt (s. oben S. 378), fälschlich Besteuerung nach Lieferungen genannt, ist Voraussetzung für die Zulässigkeit Buchführung nach kaufmännischen Grundsätzen. Wie bereits S. 381 IV 1 ausgeführt ist, bedarf es dazu nicht gerade doppelter

Buchführung. Es ist aber eine Buchführung nötig, die die steuerpflichtigen Leistungen unmittelbar verfolgt: dazu bedarf es eines Verkaufs-, Ausgangsrechnungs-, Versand- oder Geschäftsumsatzbuches. Möglich ist auch, das Memorial für die Buchungen einzurichten (vgl. O. Schulz a. a. O. S. 49). Bei der Buchführung i. S. des § 9 ist zu beachten, daß im Gegensatz zu dem zu 1 b (S. 590) aufgestellten Grundsatz nicht die Entgelte bei ihrer Vereinnahmung zu buchen sind, sondern bei der Lieferung, also bei der Fakturierung. Treten bei der Vereinnahmung Änderungen ein (Minderungen oder Preiserhöhungen), so muß das sich aus der Buchführung ersehen lassen.

c) Im **Auslandhandel** besteht die Pflicht zur getrennten Buchführung für die Auslandgeschäfte, einschließlich der ersten Umsätze nach der Einfuhr, sofern die Befreiungen des § 2 Nr. 1 in Anspruch genommen werden: vgl. § 11 Abs. 3, § 13 Abs. 2, § 18 AusfBest. (oben zu § 2 S. 221 ff.).

d) Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte unterliegen, wie bereits zu 1 b δ erwähnt, einer eigentümlichen Sonderbehandlung. Sie sind einerseits vollständig von der Buchführungspflicht befreit, unterliegen anderseits, wenn sie die Folgen der Befreiung (Schätzung nach Pauschsätzen) vermeiden wollen, einer in verschiedenen Beziehungen qualifizierten Buchführungspflicht: §§ 107—113 AusfBest. (abgedruckt I, 2 S. 584 f.). Die Besonderheiten bestehen in folgendem:

α) Die Rechtsanwälte sollen bei der Buchung außer den Beträgen die Sache und das Datum der Vereinnahmung angeben und die umsatzsteuerfreien Entgelte (durchlaufende Posten), die steuerpflichtigen, zur offenen Überwälzung berechtigenden Entgelte (Gebühren) und die dem Verbot der offenen Überwälzung unterliegenden steuerpflichtigen Entgelte (Vertragsentgelte) getrennt halten. § 107 Abs. 3 AusfBest. Vgl. dazu über die — in § 107 Abs. 2 behandelten — materiell-rechtlichen Fragen oben zu § 8 B II 5 (S. 360) 6 c (S. 362), C IV 3 (S. 375), außerdem RFH. 2. S. Gutacht v. 10. Novbr. 1920 (Bd. 3 S. 351, RStBl. S. 694). — Die Notare können aus der Buchung die Entgelte ausscheiden, die, als für öffentlich-rechtliche Leistungen vereinnahmt, steuerfrei sind (§ 109 AusfBest.; materiell s. oben zu § 1 B V S. 185). — Rechtsanwälte, die zugleich Notare sind, haben die Einnahmen aus beiden Tätigkeiten auseinanderzuhalten; § 111 AusfBest. — Für die Patentanwälte gilt Entsprechendes, wie für Rechtsanwälte (§ 112 AusfBest.; materiell s. oben zu § 1 C IV S. 203).

β) Ein Dispens von der täglichen Aufzeichnung besteht insofern, als die Buchung der Einnahmen aus jeder Sache nach Abschluß zulässig ist, wobei aber die Eintragung, erforderlichenfalls nach vorläufiger Abrechnung, nicht über den Schluß des zweiten Kalenderjahres hinausgeschoben werden darf. § 107 Abs. 4 AusfBest., § 110 Abs. 1, § 112 Nr. 3.

γ) Wegen der Pauschsätze (AusfBest. §§ 108, 110 Abs. 2, § 112, der auf § 108 Bezug nimmt; für die Uebergangszeit § 113 Abs. 2) vgl. unten zu § 36 III 3 S. 639.

δ) Wegen des Übergangsrechts (§ 113 AusfBest. und RFM. v. 3. Nov. 1920 RStBl. S. 647) s. unten zu § 46 VII S. 701.

e) Über die Straßensteuerhefte für Straßenhändler (AusfBest. §§ 117—125) vgl. unten zu § 32 VII (S. 607).

f) Die wichtigste Verschärfung der allgemeinen Buchführungspflicht enthält **§ 163 AO.** (abgedruckt zu I, 1 S. 577), der § 15 Abs. 1 Satz 2 des alten UStG. 1918 unmittelbar nachgebildet ist. § 163 AO. dehnt die in anderen Gesetzen vorgesehene Buchführungspflicht auch auf das Besteuerungsinteresse aus. Bei der knappen Fassung der Buchführungspflicht nach 1 kann es sich dabei nur um Verschärfungen handeln.

α) Die weitergehenden Buchführungspflichten müssen in anderen Gesetzen als Steuergesetzen enthalten sein. Unter Gesetz ist, der Sprache des BGB. entsprechend und nach der ausdrücklichen Vorschrift in § 2 AO., jede Rechtsnorm zu verstehen: also auch durch Delegation gedeckte landesherrliche Verordnung'n, MinErl., Polizeiverordnungen, Ortsstatute. Da es ein anderes Gesetz, als ein Steuergesetz sein muß, kommen, entgegen dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 2 des alten UStG. 1918 (s. 1. Aufl. S. 158 *α*), die Vorschriften der Verbrauchssteuergesetze (§ 31 Zuckersteuergesetz, § 33 Biersteuergesetz, § 18 Kohlensteuergesetz usw.) nicht unmittelbar in Betracht: die nach ihnen geführten Bücher können aber selbstverständlich wichtiges Material darstellen.

β) Daß die Buchführungspflicht „auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen" ist, bedeutet die Verpflichtung, die nach den betreffenden Gesetzen erforderlichen Buchungen so vorzunehmen, daß sie auch steuerlich verwertbar sind. Es bedeutet nicht, daß lediglich für Steuerzwecke Buchungen vorzunehmen sind, die nach jenen Gesetzen nicht erforderlich sein würden. Die Substitution der besonderen Buchführungspflicht gegenüber, die allgemein zu 1 dargestellt, gilt selbstverständlich insoweit nicht, als die besondere Buchführungspflicht nicht den zu 1 wiedergegebenen Anforderungen entspricht.

γ) Es kommen folgende Buchführungspflichten in Betracht.

αα) In erster Linie die **kaufmännische Buchführungspflicht** nach dem **HGB. §§ 38 ff.** für Vollkaufleute. Es ist zu betonen, daß diese Vorschriften, die handelsrechtlich eine lex imperfecta darstellen (s. oben II 1 S. 587), durch § 163 AO., soweit das Interesse der Besteuerung reicht, zur zwingenden und unter Strafschutz (s. besonders auch § 366 AO.) gestellten Rechtsnorm werden. Die nähere Darlegung des Inhalts gehört nicht hierher. Auch § 100 HGB. über das Tagebuch der Handelsmakler und § 1 Nr. 2 des Depotgesetzes über das Depotbuch der Banken kommen in Betracht.

ββ) **Gewerbepolizeiliche Vorschriften;** sie stützen sich auf den § 38 GewO. Die Bestimmungen beruhen im einzelnen auf MinErlen., teilweise auch auf PolizeiVOen. In Betracht kommen:

Die Pfandleiher. Die Kreditgewährung ist an sich, wie zu § 2 Nr. 2 dargelegt wurde, nicht steuerpflichtig, auch wenn eine Verpfändung von Gegenständen stattfindet. Wohl aber ist der Verkauf von Pfandgegenständen steuerpflichtig. Nach den bestehenden Vorschriften hat dieser im allgemeinen im Wege der Versteigerung zu erfolgen, so daß also eine unmittelbare Steuerpflicht des Pfandleihers nicht in Betracht kommt. Er verkauft nur selbst, sobald die Vorschriften ihm einen freihändigen Verkauf gestatten. Für Preußen vgl. das Ges., betr. das Pfandleihgewerbe v. 17. März 1881 (GesS. S. 265), die Bek. v. 16. Juli 1881 i. d. Fass. v. 10. April 1908 (HMinBl. S. 202). § 5 dieses Ges. enthält genaue Vorschriften über die Führung eines Pfandbuches. Zu dem Pfandleihgewerbe gehört auch das Gewerbe des Rückkaufhändlers, bei dem die Sache vom Händler unter Einräumung eines Rückkaufrechts, meist nur für kurze Zeit, erworben wird. Hier ist der Rückkauf steuerpflichtig. Über die Vorschriften in anderen Bundesstaaten vgl. Landmann-Rohmer S. 479.

Auktionatoren, d. h. gewerbsmäßige Versteigerer, vgl. pr. MinErl. v. 10. Juli 1902 (HMinBl. Beil. zu Nr. 15). Sie haben in einem Geschäftsbuch alle Aufträge einzutragen und ihre Erledigung nachzuweisen. Außerdem müssen sie für jeden Auftrag ein Sammelheft anlegen und verschiedene Niederschriften fertigen. Es ist ihnen gestattet, statt dieser besonderen Bücher Handelsbücher zu führen, vgl. Landmann-Rohmer S. 481.

Immobilienmakler. Bei ihnen bilden die Provisionen das steuerpflichtige Entgelt, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob etwa der Grundstücks-

verkauf als solcher steuerpflichtig ist oder nicht. Über ihr Geschäftsbuch vgl. pr. MinErl. v. 29. Nov. 1907 (HMinBl. S. 405) u. v. 23. Febr. 1911 (HMinBl. S. 58).

Personen, die fremde Angelegenheiten besorgen (Rechtskonsulenten, Konzipienten, Auskunfteien). Sie haben ein Geschäftsbuch und ein Urkundenbuch zu führen. Vgl. pr. MinErl. v. 28. Nov. 1901 (HMinBl. S. 349) u. v. 4. Dez. 1906 (HMinBl. S. 399).

Trödler und Kleinhändler mit Garnabfällen usw. Nach dem pr. MinErl. v. 21. April 1901 (HMinBl. S. 48), v. 26. Juli 1902 (HMinBl. S. 299), v. 11. Aug. 1903 (HMinBl. S. 286), v. 24. Aug. 1910 (HMinBl. S. 483) u. v. 30. April 1914 (HMinBl. S. 210) haben sie ebenfalls ein Geschäftsbuch zu führen.

Ähnliche Bestimmungen bestehen in einer Reihe von Bundesstaaten für Händler mit ländlichen Grundstücken, Händler mit lebenden Vögeln, für Darlehns- und Heiratsvermittler. Vgl. Landmann-Rohmer S. 484f.

Weiter kommt noch als eine reichsrechtliche Norm das Stellenvermittlungsges. v. 2. Juni 1910 (RGBl. S. 810) in Betracht; vgl. pr. MinErl. v. 16. Aug. 1910 (HMinBl. S. 455) (Geschäftsbuch).

$\gamma\gamma$) § 19 des Weingesetzes vom 7. April 1909 (RGBl. S. 393), wonach Winzer und Weinhändler Aufzeichnungen machen müssen.

$\delta\delta$) Die sicherheitspolizeilich vielfach durch PolVO. angeordnete Buchführungspflicht der Waffenhändler (vgl. KG. Bd. 32 C S. 60).

$\varepsilon\varepsilon$) Soweit die Kriegswirtschaftsgesetze Buchführungsvorschriften vorsehen, sind sie ebenfalls heranzuziehen: vgl. die — zum Teil inzwischen aufgehobenen — VO. v. 10. Juni 1906 (RGBl. S. 503, Kakao, Schokolade) § 2 Abs. 2; VO. v. 16. Febr. 1917 (RGBl. S. 134, Druckfarbe) § 6; VO. v. 6. Januar 1917 (RGBl. S. 14, Buchweizen usw.) § 2 Abs. 3; VO. v. 4. August 1917 (RGBl. S. 693, Graphit) § 3 Abs. 1; VO. v. 22. März 1917 (RGBl. S. 256, dazu pr. AusfAnw. v. 13. April 1917, Opium); VO. v. 24. März 1917 (RGBl. S. 280, Zentrifugen) § 4; VO. v. 17. Okt. 1917 (RGBl. S. 914, Zucker) § 19 usw.

3. Die besondere Buchführungspflicht für Luxusgewerbetreibende (§ 31 Abs. 2).

a) Die Sonderregelung findet sich in ihren Grundsätzen im Gesetz selbst: **§ 31 Abs. 2**; dazu kommen auf Grund der Delegation in § 31 Abs. 4 die **Ausf.-Best. §§ 94—105.** Vgl. oben zu I 2 c (S. 587).

b) Der besonderen Buchführungspflicht unterliegen (§ 94 Abs. 1 Ausf.-Best.):

α) die Luxushersteller i. S. der §§ 15 und 18 (s. oben S. 421, 458f.);

β) die Luxuskleinhändler i. S. der §§ 21, 22 (s. oben S. 491 501): hier ist besonders zu beachten, daß auch Hersteller und Großhändler der in § 21 genannten Luxusgegenstände der besonderen Buchführungspflicht unterliegen, da sie nur durch die besonders vorgeschriebenen Buchungen (s. oben zu § 22 III 3 b S. 504) ihre Luxussteuerfreiheit dartun können;

[γ) für das Kalenderjahr 1920 auch die Luxuskleinhändler der in § 47 bezeichneten Sondersteuerart (s. zu § 47).]

c) Die besondere Buchführungspflicht ersetzt die allgemeine grundsätzlich nicht, betrifft vielmehr nur einen besonderen Teil der Leistungen eines Unternehmens. Die Bestimmungen zu 1 und 2 gelten daher daneben: § 94 Abs. 2 Satz 2 AusfBest. Nur wo das Unternehmen keine anderen Leistungen ausführt, als diejenigen, deren Sonderbuchung vorgeschrieben ist, tritt die besondere Buchführung an die Stelle der allgemeinen: das ist der Sinn des § 95 Abs. 1 AusfBest. Wegen der Vereinigungsmöglichkeit der Erfüllung beider Buchführungspflichten vgl. zu d β, $\gamma\gamma$ (S. 595).

d) Die besondere Buchführungspflicht unterscheidet sich in dreifacher Beziehung von der allgemeinen Buchführungspflicht (zu 1 und 2).

α) Die Bücher sind nicht bloß am Sitze der Leitung des Unternehmens zu führen, sondern bei jeder Niederlassung, d. h. bei jeder Betriebsstätte, von der aus Lieferungen (im rechtlichen Sinne, also Verkäufe, nicht bloß Verfrachtungen) vorgenommen werden. Das ändert nichts daran, daß die Veranlagung selbst einheitlich für das ganze Unternehmen bleibt: nicht die Verwaltung der Niederlassung hat für sich allein die Steuererklärung abzugeben, vielmehr tut das die Leitung, der Inhaber des ganzen Unternehmens für alle seine Filialen zusammen mit der Hauptbetriebsstätte (vgl. auch zu § 11 II 2, S. 386).

β) Es sind grundsätzlich zwei besondere Bücher mit genau geregelten Eintragungen zu führen, nämlich Lagerbuch und Steuerbuch. Über den Inhalt vgl. AusfBest. §§ 99—105.

αα) Die Buchführung ist darauf abgestellt, den einzelnen Luxusgegenstand, solange er mit dem Unternehmen, das mit seiner Veräußerung luxussteuerpflichtig wird, verknüpft ist, ständig buchmäßig festzuhalten und eine Vermengung mit anderen nicht luxussteuerpflichtigen Gegenständen zu verhüten. Daher erscheint der Gegenstand, sobald er in dem Unternehmen auftaucht, sei es durch seine Fertigstellung bei der Herstellersteuer, sei es durch seine Beschaffung (oder auch seine Fertigstellung) bei der Kleinhandelsteuer im Lagerbuch, der Ausgang aus dem Geschäft ist im Lagerbuch einzutragen (§ 99) und das Steuerbuch weist die (grundsätzlich) letzte Beziehung des Unternehmens mit dem Gegenstand, die zur Entstehung der Luxussteuerschuld führende Vereinnahmung nach. Das Muster des Steuerbuches (abgedruckt im Anhang) geht, entsprechend dem empfehlenden (nicht zwingenden) Hinweis in § 101 Abs. 2 AusfBest. noch darüber hinaus, indem es auch (in Spalte 5 und 6) die vor der Vereinnahmung erfolgende Lieferung — die an sich schon als Ausgang im Lagerbuch in Erscheinung tritt — mit dem vereinbarten Entgelt im Steuerbuch festhält: diese Eintragung ist unbedingt erforderlich und maßgebend, wenn der Unternehmer nach § 9 nach der Solleinnahme versteuert (s. entsprechend oben zu 2 b S. 591). Werden die Beziehungen des Unternehmens zu den einzelnen Geschäftsvorgängen durch Teilzahlungen verlängert oder nachträglich durch Rückzahlungen oder Umtausche wieder aufgenommen, so folgt daraus die Notwendigkeit neuer Buchungen: §§ 103, 104 AusfBest.

ββ) Dem zu *αα* aufgestellten Grundsatz entspricht die buchmäßige Individualisierung jedes Gegenstandes und jedes Entgelts und die sofortige Eintragung nach jedem der buchmäßigen Festhaltung unterliegenden Geschäftsvorgang. Es bestehen aber folgende Erleichterungen: Gegenstände und Entgelte können bei Stapelwaren und Ramschwaren (s. § 100 Abs. 2, § 101 Abs. 1 Satz 2) zusammengefaßt werden, und die Eintragungen können statt nach jedem einzelnen Geschäftsvorgang nach Geschäftsschluß für alle Geschäftsvorgänge des Tages nachgeholt werden.

γγ) Gegenüber den Grundsätzen zu *β* sind Erleichterungen vorgesehen:

ααα) Allgemein durch die Vorschrift, daß die Buchungen, die an sich zwingend sind, nicht notwendig in zwei besonderen Büchern vorgenommen zu werden brauchen, vielmehr eine Verbindung untereinander und auch mit den sonstigen Büchern zulässig ist: es ist also weitgehende Bewegungsfreiheit in der Anlegung der Bücher zugelassen. Diese Erleichterung (§ 95 Abs. 2 AusfBest.) gilt, ohne daß es im einzelnen einer Genehmigung bedarf. Wer von ihr Gebrauch macht, tut es selbstverständlich auf eigene Verantwortung, wenn das von ihm gewählte System sich als nicht vereinbar mit dem Zweck und den bindenden Vorschriften zu *β* herausstellt.

$\beta\beta\beta$) Bei Unternehmen, die nicht auf Lager, sondern nur auf Bestellung arbeiten (wozu besonders Handwerker gehören können), fällt die Pflicht zur Führung des Lagerbuches — ohne besondere Genehmigung weg: § 96 Abs. 1 AusfBest.

$\gamma\gamma\gamma$) Im übrigen besteht die Möglichkeit besonderer Befreiung durch das UStA. von der Sonderbuchführung. Sie wird vor allem für Großhändler mit kleinhandelsteuerpflichtigen Luxusgegenständen in Betracht kommen. § 96 Abs. 2, §§ 97, 98 AusfBest. Vgl. dort auch über das Verfahren bei Befreiungsanträgen. Der Bescheid des UStA. über die Befreiung stellt eine Verfügung i. S. des § 73 AO. dar und kann in dem oben S. 570 zu 6 dargelegten Rechtsmittelverfahren angegriffen werden. Ist die Befreiung ausgesprochen worden, so ist ein Widerruf unter den Voraussetzungen des § 78 AO. (abgedruckt oben zu § 3 D VII 2 e S. 299) möglich.

γ) Ein wichtiger Unterschied von der allgemeinen Buchführungspflicht besteht darin, daß die Zuwiderhandlung gegen die Pflicht — abgesehen von der Strafbarkeit und der Schätzung des Umsatzes unter Rechtsmitteleinschränkung — mit einer besonderen materiell-steuerrechtlichen Folge ausgestattet ist, die freilich nur für die Kleinhandelsteuer (§ 22 S. 499f.) und für diejenigen Fälle der Herstellersteuer, in der Bezugscheinverfahren vorgesehen sind (zu § 19 III 2 S. 470) gilt. Wer die Vorlegung der Weiterveräußerungs- oder Bezugsbescheinigung nicht in der in § 105 AusfBest. angegebenen Form bucht, ist luxussteuerpflichtig, ohne daß ein anderer Nachweis zulässig ist (vgl. zu § 22 III 3 S. 503).

4. Die besondere Buchführungspflicht bei den Leistungssteuern des § 25.

a) Die Darlegungen zu 3 finden auch hier Anwendung. Da nicht die Lieferung von Gegenständen Steuerobjekt ist, kommt ein Lagerbuch nicht in Betracht (**§ 106 Abs. 1 AusfBest.**).

b) Eine allgemeine Befreiung besteht bei der Verwahrungssteuer des § 25 Abs. 1 Nr. 3 (vgl. oben S. 534 und zu § 29 S. 566f.) für Banken, Sparkassen und Kreditgenossenschaften nach § 106 Abs. 2 AusfBest., dabei gilt wegen des subjektiven Umfanges der Befreiung das gleiche, wie im Falle des § 30 (S. 573).

V. Eine **Ergänzung der Buchführungspflichten** ist die **Aufbewahrungspflicht** des **§ 162 Abs. 8 AO.** (abgedruckt oben I 1 a S. 577). Sie bestand bereits — mit kürzeren Fristen — nach § 15 Abs. 4 des alten UStG. 1918. Sie bezieht sich 1. auf die Bücher und 2. auf die Geschäftspapiere, also die Belege. Die Aufbewahrungsfrist, die jetzt auf 10 Jahre ausgedehnt ist, läuft bei den Büchern (1) vom Schluß des Kalenderjahres nach der letzten Eintragung (also nach dem Abschluß), bei den Geschäftspapieren (2) nach der Entstehung.

VI. Die Überwachung der Buchführungspflicht.

1. Es bestehen drei rechtliche Grundlagen für die Bücherprüfung:

a) § 173 Abs. 2 AO.: Vorlegungsrecht im Veranlagungsverfahren. Es ist durch § 207 AO. eingeschränkt (s. die §§ oben zu I 1 b S. 577).

b) Die — gesetzestechnisch nicht sehr herausgearbeitete — Vorschrift des **§ 162 Abs. 9 AO.** (abgedruckt zu I, 1 a S. 577). Die Vorschrift gibt eine allgemeine, dem Zeitpunkt nach nicht beschränkte Prüfungsermächtigung. Wenn nach § 207 AO. (abgedruckt zu I 1 a S. 577) die Vorlegung erst verlangt werden soll, wenn die Auskunft nicht genügt oder Bedenken gegen die Richtigkeit vorliegen, so ist zu beachten, daß diese Vorschrift nur für die Nachprüfung der Steuererklärungen (zu a) gilt und im übrigen — vor allem nach c — nicht die Möglichkeit systematischer von Beanstandungsfällen unabhängigen Buchprüfungen einschränkt.

c) Die Unterstellung der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen unter die Steueraufsicht in **§ 32 UStG.** (s. dort S. 603).

2. Über die Durchführung der Prüfung vgl. § 198 AO. (abgedruckt bei § 32 I 1 S. 600).

3. Abgesehen von der Bücherprüfung besteht für die Steuerpflichtigen, die Handelsbücher i. S. des HGB. führen, nach § 173 AO. (abgedruckt zu I 1 S. 577) die Vorlegungspflicht der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen mit bestimmten Erläuterungen. Für die Umsatzsteuer hat die Einsichtnahme vor allem die Bedeutung, einen Anhalt für die (der Nachprüfung dienende) Schätzung des Umsatzes zu gewinnen.

VII. Die Folgen der Zuwiderhandlung gegen die Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten.

1. Der Verlust des Vorrechts des § 208 AO. (abgedruckt zu I 1 S. 577) im Veranlagungsverfahren. Danach bestehen zwei Vorrechte:

a) Vorschriftsmäßige Bücher haben die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung für sich und sind zugrunde zu legen, wenn sie nicht beanstandet werden. Es bedarf also der Beanstandung. Diese ist aber durch die Vorschrift an sich nicht beschränkt. Der Satz, „wenn nach den Umständen des Falles kein Anlaß ist, ihr sachliche Richtigkeit zu beanstanden", hat kaum allzuviel Bedeutung; er besagt nur, daß eine Abweichung der Veranlagung von den Büchern auf Grund der — formell nötigen — Beanstandung in den „Umständen des Falles" begründet sein muß, also Mutmaßungen und Gefühle nicht genügen. Insoweit findet er auch auf die besondere Buchführungspflicht bei der Luxussteuer usw. (V, 3) Anwendung, vorausgesetzt, daß formell die Vorschriften gewahrt sind.

b) Die Beanstandung ist — unter an sich gleichen Voraussetzungen — an die Genehmigung des LFA. gebunden, wenn eine vom RFM. besonders autorisierte Buchprüfung stattgefunden hat (§ 208 Abs. 1 Satz 2 AO.). Nähere Vorschriften hierüber fehlen noch.

2. Fehlen die Bücher oder sind sie beanstandet worden, so wird meist eine Schätzung die Folge sein. Denkbar, aber nicht obligatorisch ist auch eine unmittelbare Feststellung der tatsächlichen Umsätze aus den Geschäftspapieren oder durch Auskünfte der Abnehmer. Aber auch solche Feststellungen werden in der Regel nur als Schätzungsunterlagen dienen. Näheres über die Schätzung vgl. zu § 36.

3. Die Einschränkung der ordentlichen Rechtsmittel, sofern eine schuldhafte Verletzung der Buchführungspflichten vorliegt und daher eine Schätzung notwendig wurde; § 210 Abs. 3 AO. (abgedruckt I 1 S. 578).

a) Eine schuldhafte Verletzung liegt nicht vor, wenn Befreiungen gegeben sind (vgl. IV 1 c S. 590). Wird also ein kleiner Landwirt, der nach § 91 AusfBest. völligen Dispens genießt, geschätzt, so kann er gegen die Veranlagung im ordentlichen Berufungsverfahren angehen.

b) Der Verlust der ordentlichen Rechtsmittel (Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde) bezieht sich nur auf die Höhe der Schätzung: sie ist nur auf Beschwerde vom LFA., das endgültig entscheidet, nachprüfbar. Im übrigen ist ihm — über die Frage seiner persönlichen und sachlichen Steuerpflicht überhaupt — das Berufungsverfahren unverschlossen. Der Zustand ist ähnlich, wie unter dem alten UStG. 1918 (§ 23 Abs. 2 S. 2). Zur Vermeidung der Doppelentscheidung, über die im alten UStG. nähere Vorschriften fehlten (vgl. dazu 1. Aufl. S. 186/7) bestimmt jetzt § 210 Abs. 3 Satz 3 AO., daß zunächst das Berufungsverfahren zu erledigen (sofern der Steuerbescheid angefochten wird) und sodann erst die Beschwerde zu behandeln ist. Mit der Einlegung der Beschwerde kann bis zur Erledigung des Berufungsverfahrens gewartet werden; ist sie vorher eingelegt,

so ist die Einlegung nach § 231 Abs. 1 AO. gültig, die Entscheidung ist aber zunächst auszusetzen.

4. Bestrafung.

a) Die Verletzung der Buchführungspflicht kann Grundlage einer Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (§ 359 AO.) oder Steuergefährdung (§ 367 AO.) sein. Vgl. darüber unten zu § 43.

b) Im übrigen gilt das Ordnungsstrafrecht des § 377 AO.

5. Betriebs- oder Berufsuntersagung bei unrichtiger Bücherführung in der Absicht der Steuerhinterziehung nach § 366 AO. (abgedruckt zu I 1 e S. 578).

a) Die Voraussetzungen sind — auf die Buchführung angewendet — folgende:

α) Unrichtige Buchführung in der Absicht der Steuerhinterziehung. Man wird zum mindesten als ähnliches arglistiges Mittel bezeichnen können, wenn ein Gewerbetreibender mit großem Geschäftsumfang trotz genügender Fähigkeit gar keine Bücher führt, wenn das nachweislich in der Absicht geschieht, Steuer zu hinterziehen.

β) Wiederholte (also jedenfalls mehr als einmalige) Bestrafung wegen Steuerhinterziehung und Rechtskraft des zweiten (oder späteren) Straferkenntnisses.

γ) Feststellung der Tatsache zu α in den Straferkenntnissen.

b) Die Untersagung kann auf Zeit oder Dauer erfolgen. Aber auch in letzterem Fall ist nach § 366 Abs. 5 AO. Aufhebung des Untersagungsbeschlusses zulässig.

c) Zuständig für den Untersagungsbeschluß ist der LFA. Gegen den Beschluß ist Beschwerde an den RFH. gegeben, der im Beschlußverfahren (§ 284 AO.) entscheidet.

d) Die Durchführung erfolgt durch das UStA. durch Verfügung, jedoch nicht vor Unanfechtbarkeit des Untersagungsbeschlusses.

§ 32.

(1) **Wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Nr. 1 ausübt, unterliegt der Steueraufsicht.**

(2) **Ergeben sich bei Ausübung der Aufsicht Tatsachen, die die Annahme zulassen, daß bei einem Unternehmen der Eingang der Steuer für den laufenden Steuerabschnitt gefährdet ist, so kann die Steuerstelle die Leistung einer Sicherheit verlangen. Gegen den Bescheid, der die Sicherheit festsetzt, ist die Verwaltungsbeschwerde an die Oberbehörde, die endgültig entscheidet, gegeben.**

Entw. 1918 § 25 — Begr. 1918 S. 43. — Ber. 1918 S. 26/27, 53, 80. — Altes UStG. 1918 § 31 und alte AusfBest. 1918 § 52 Abs. 2 Nr. 3 bis 5, §§ 55 bis 57. — Entw. 1919 § 36. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 19, 52. — StenB. 1919 S. 4155 D.

Inhalt.

I. Zur **Ergänzung und Erläuterung** dienen die AO. und die AusfBest.

1. Die AO.:

2. Teil, 3. Abschnitt, 1. Titel VI „Steueraufsicht" §§ 193—199 (die §§ 200 und 201 kommen hier nicht in Betracht).

§ 193. Inhaber von Betrieben oder Unternehmen, die der Steueraufsicht unterliegen, haben die Verpflichtungen, die ihnen gegenüber der Steuerverwaltung obliegen, selbst zu erfüllen oder, wenn sie den Betrieb oder das Unternehmen nicht selbst leiten, hierfür einen geeigneten Betriebsleiter zu bestellen. Die Bestellung eines Betriebsleiters ist dem Finanzamt anzuzeigen.

§ 194. Wer Gegenstände gewinnen, herstellen oder umsetzen will, an deren Gewinnung, Herstellung oder Umsatz eine Steuerpflicht geknüpft ist, hat dies dem Finanzamt vor Eröffnung des Betriebs anzumelden. Das Nähere über Zeitpunkt, Form und Inhalt der Anmeldung regeln Ausführungsbestimmungen.

Das gleiche gilt für den, der ein Unternehmen betreiben will, das einer besonderen Verkehrssteuer unterliegt.

§ 195. Die Ausführungsbestimmungen ordnen an, welchen Bedingungen die nach § 194 Abs. 1 anmeldepflichtigen Betriebe nach ihrer Eröffnung zur Sicherung der Steuer zu genügen haben. Insbesondere können sie anordnen:

1. *daß bestimmte Gewerbehandlungen nur in angemeldeten oder solchen Räumen vorgenommen werden dürfen, deren Benutzung für diesen Zweck von dem Finanzamt besonders genehmigt ist,*
2. *daß hergestellte Erzeugnisse in bestimmter Weise gelagert, verpackt oder bezeichnet werden müssen,*
3. *daß, wenn neben der Herstellung steuerpflichtiger Erzeugnisse deren Verkauf im kleinen erfolgt, dieser besonders zu überwachen ist,*
4. *daß über den Betrieb und über die gewonnenen, hergestellten oder in den Verkehr gebrachten steuerpflichtigen Erzeugnisse Buch zu führen ist und die Bestände festzustellen sind,*
5. *daß Vorgänge und Maßnahmen in den Betrieben, die für die Steueraufsicht wichtig sind, dem Finanzamt anzumelden sind.*

§ 196. Die Finanzämter sind befugt, in Betrieben, die der Steueraufsicht unterliegen, Nachschau zu halten. Die Ausführungsbestimmungen ordnen an, zu welchen Zeiten die Nachschau stattfinden darf und welche Befugnisse den Beamten im einzelnen zustehen. Zeitliche Beschränkungen der Nachschau fallen weg, wenn Gefahr im Verzuge liegt.

Es dürfen keine Einrichtungen getroffen werden, die die Ausführung der Aufsicht hindern oder erschweren.

§ 197. Den Aufsichtsbeamten ist jede für die Steueraufsicht oder zu statistischen Zwecken erforderliche Auskunft über den Betrieb zu erteilen, auch sind ihnen bei ihren Amtshandlungen die Hilfsmittel (Geräte, Beleuchtung usw.) zu stellen und die nötigen Hilfsdienste zu leisten.

Den Oberbeamten des Aufsichtsdienstes sind die Geschäftsbücher und die Schriftstücke über Herstellung und Absatz von steuerpflichtigen Erzeugnissen auf Erfordern zur Einsicht vorzulegen.

Auf Verlangen des Finanzamts hat der Steuerpflichtige für die Steuerbeamten, die sich in seinem Betriebe dienstlich aufzuhalten haben, einen geeigneten Raum zur Verfügung zu stellen und instandzuhalten.

§ 198. Wenn die Finanzämter befugt sind, zu prüfen, ob Bücher, Aufzeichnungen und Verzeichnisse wie vorgeschrieben geführt und vorgeschriebene Bescheinigungen ausgestellt werden, können ihre Beamten und die von ihnen nach § 206 beauftragten Personen die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten und diese Prüfung vornehmen. Die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten haben ihnen jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen, und ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen. Die Vorschrift gilt nicht für den Fall des § 164.

§ 199. Unter Aufsicht stehende Betriebe, bei denen eine Steuerhinterziehung strafrechtlich festgestellt ist oder in denen mit Wissen des Inhabers oder eines Vertreters Angestellte oder Arbeiter beschäftigt werden, die wegen Steuerhinterziehung in diesen Betrieben oder in Betrieben gleicher oder ähnlicher Art mit einer Geldstrafe von mindestens fünfhundert Mark oder mit Freiheitsstrafe oder wiederholt bestraft sind, können auf Kosten des Inhabers besonderen Aufsichtsmaßnahmen unterworfen werden.

2. Die **AusfBest.**

a) Abschnitt D II Steueraufsicht. Unterabschnitt „1. Allgemeine Steueraufsicht" §§ 114—116.

§ 114. (1) Die Prüfung steuerpflichtiger Betriebe und die Steueraufsicht über Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Nr. 1 des Gesetzes ausüben (§ 32 des Gesetzes), kann sowohl im Rahmen der Ermittlungen bei Nachprüfung einer Steuererklärung (§ 147) oder im Nachveranlagungs- oder Berichtigungsverfahren (§§ 212, 213 AO.), als auch unabhängig von einer einzelnen Steuerforderung im Laufe eines Steuerabschnitts ausgeführt werden.

(2) Prüfung und Aufsicht erstrecken sich auf das gesamte Geschäftsgebaren der Steuerpflichtigen, soweit es für die Entrichtung der Steuer von Bedeutung ist. Im übrigen gelten die §§ 193, 198, 199 und 204 bis 209 AO. Dem Ermessen des Umsatzsteueramts bleibt es überlassen, ob es seinen Beauftragten (§ 206 AO.) vorher anmelden will.

(3) Das Landesfinanzamt kann anordnen, daß jedes Umsatzsteueramt innerhalb seines Bezirkes im Kalenderjahr eine bestimmte Anzahl von Unternehmen der Prüfung unterwirft. Auch ohne eine solche Anordnung wird es zweckmäßig sein, wenn sich das Umsatzsteueramt einen Plan über die Vornahme von Prüfungen aufstellt. Dabei

muß aber stets auf außergewöhnliche Prüfungen, deren Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit sich aus den Erfahrungen bei der Veranlagung im laufenden Steuerjahr ergeben, Bedacht genommen werden. Es ist Sorge zu tragen, daß Steuerpflichtige von beabsichtigten Prüfungen nicht vorher Kenntnis erhalten.

§ 115. (1) Bei der Prüfung und Aufsicht kommen folgende Maßnahmen in Betracht:

1. *die planmäßige Durchsicht der Schriftstücke des Steuerpflichtigen, die sich auf die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen beziehen, also der Geschäftsbücher, insbesondere der im § 31 des Gesetzes vorgeschriebenen Aufzeichnungen und Bücher, des Schriftwechsels mit den Kunden des Steuerpflichtigen und mit denjenigen, von denen er Waren bezieht. Das Umsatzsteueramt entscheidet nach seinem Ermessen, ob es die Schriftstücke in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen einsehen oder deren Vorlegung bei der Amtsstelle verlangen will (vgl. § 207 AO.). Die Einsichtnahme soll auf Wunsch des Steuerpflichtigen tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen erfolgen, insbesondere soll möglichst die Vorlegung solcher Bücher bei der Amtsstelle nicht verlangt werden, die der Steuerpflichtige zur Aufrechterhaltung eines laufenden ordnungsmäßigen Betriebs seines Unternehmens nicht entbehren kann. Zur Vorlegung der Bücher usw. sind die Steuerpflichtigen und diejenigen Angestellten verpflichtet, die mit deren Verwahrung oder deren Bearbeitung betraut sind. Der Steuerpflichtige hat Vorsorge zu treffen, daß die Bücher usw. auch in seiner Abwesenheit eingesehen werden können;*
2. *die Inanspruchnahme anderer Personen gemäß §§ 177 bis 188 AO. In Frage kommt insbesondere die — erforderlichenfalls eidliche — Vernehmung von Auskunftspersonen, auch von Kunden, Lieferanten und Sachverständigen, und die Einsichtnahme in Schriftstücke anderer Personen als der Steuerpflichtigen. Die Einreichung derartiger Schriftstücke kann nur verlangt werden unter bestimmter Bezeichnung der Rechtsvorgänge, auf die sie sich beziehen. In Betracht kommen z. B. Schriftstücke, die sich im Besitze von Lieferanten oder von Kunden des Steuerpflichtigen befinden und sich auf den Geschäftsverkehr mit diesem beziehen (z. B. Quittungen, Bestellungen u. ä.). Die Beeidigung der Auskunftspersonen und die Vorlegung von Schriftstücken kann nur mit Genehmigung des Landesfinanzamts verlangt werden;*
3. *das Betreten der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen gemäß § 198 AO. Es kann insbesondere zu dem Zwecke geschehen, um entweder die Schriftstücke (Nr. 1) einzusehen oder um nachzuprüfen, ob die Lagerbestände sich in Übereinstimmung mit den Büchern (§§ 99 ff.) befinden, oder um zu beobachten, ob der Steuerpflichtige im laufenden Geschäftsverkehr die Vorschriften der §§ 22, 31 des Gesetzes innehält. Der Aufenthalt in den Geschäftsräumen soll sich auf die hierzu erforderliche Zeit beschränken. Das Betreten der Geschäftsräume ist ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen nur zulässig in den üblichen Geschäftsstunden, in denen die Räume entweder dem Publikum zugängig sind oder, insbesondere soweit es sich um Lagerräume und Fabrikationsstätten handelt, der Steuerpflichtige oder seine Angestellten in ihnen tätig sind.*

(2) Während des Aufenthalts in Geschäftsräumen ist, soweit möglich, zu vermeiden, daß das Publikum auf die Vornahme der Prüfung aufmerksam wird oder eine Unterbrechung oder Störung des Geschäftsbetriebs eintritt. Der Beauftragte (§ 206 AO.) soll sich dem Steuerpflichtigen oder seinen Angestellten gegenüber auf Verlangen über seinen Auftrag durch eine mit Amtsstempel oder Siegelabdruck versehene Ausfertigung des ihm erteilten allgemeinen oder besonderen Auftrags ausweisen; Beamte des äußeren Dienstes in Dienstkleidung bedürfen des Ausweises nicht. Der Steuerpflichtige hat dem Beauftragten die erforderlichen Hilfsmittel (Geräte, Beleuchtung) und einen angemessenen Raum oder Arbeitsplatz zur Erledigung seiner Obliegenheiten zur Verfügung zu stellen (§ 197 AO.).

(3) Die Maßnahmen zu Abs. 1 Nr. 1 bis 3 können durch Androhung und Festsetzung von Ordnungsstrafen erzwungen werden. Die näheren Vorschriften enthält § 202 AO.

§ 116. (1) Das Umsatzsteueramt kann sich nach § 206 AO. bei der Prüfung und Aufsicht (§§ 32 ff. des Gesetzes) der Hilfe von Vertretern und Angestellten von Verbänden und Interessenvertretungen des Betriebs- oder Berufskreises, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. Diese Mithilfe wird insbesondere bei Prüfungen in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen in möglichst weitem Umfang in Anspruch zu nehmen sein.

(2) Die Umsatzsteuerämter oder die Landesfinanzämter haben sich mit den Verbänden und Interessenvertretungen ihres Bezirks in Verbindung zu setzen und mit ihnen zu vereinbaren, in welcher Form die Mithilfe geschehen soll und welche Personen die Verbände und Vertretungen zur Verfügung stellen. Als Verbände und Interessenvertretungen kommen nicht nur die amtlichen Vertretungen des betreffenden Berufsstandes (Landwirtschaftskammer, Handelskammer, Handwerkskammer, Ärztekammer, Anwaltskammer, Apothekerkammer) in Betracht, sondern auch die auf freier Selbstverwaltung beruhenden sonstigen Verbände. Vor allem wird auf die Mithilfe von Fachverbänden Wert zu legen sein. Organisationen, die in erster Linie dem wirtschaftlichen Kampfe dienen, z. B. Kartelle, Trusts, sind nicht zu beteiligen.

(3) Bei der Erteilung eines einzelnen Auftrags hat das Umsatzsteueramt zu erwägen, ob der Besuch der von ihm für die Prüfung in Aussicht genommenen Person mit Rücksicht auf den Verband, den sie vertritt, oder auf deren eigene geschäftliche Betätigung dem Steuerpflichtigen nicht wirtschaftlichen Schaden bereiten kann. Soweit tunlich, hat das Umsatzsteueramt dem Steuerpflichtigen von der Person, die es beauftragen will, unter Bezeichnung des Verbandes, dem jene angehört, vor dem Besuch ohne nähere Zeitangabe (§ 114 Abs. 3) Mitteilung zu machen.

(4) Hat der Steuerpflichtige gegen die Persönlichkeit oder gegen den Verband Einwendungen zu erheben, so findet § 206 Abs. 2 AO. Anwendung.

(5) Das Umsatzsteueramt hat den Beauftragten vor jedem einzelnen Auftrag auf seine Verpflichtung zur Verschwiegenheit und zur Wahrung des Geschäfts- und Berufsgeheimnisses (§ 206 Abs. 1 AO.) hinzuweisen.

b) Über den Unterabschnitt „2. Die Steueraufsicht beim (besser: ‚über den) Straßenhandel“ (§§ 117—125) vgl. unten zu VII 1 (S. 607).

II. Über die **Rechtsnatur der Steueraufsicht** vgl. die Vorbemerkung zum V. Abschnitt (S. 570) zu 6. Begründen die Überwachungsvorschriften in ihrer Gesamtheit ein besonderes von den Veranlagungsvorschriften unabhängiges Gewaltverhältnis zwischen Reich (Steuerfiskus) und Steuerpflichtigen, so gilt das vor allem von der Steueraufsicht. Als Vorbild für diese Rechtseinrichtung kommt nicht so sehr § 116 RStG. über das stempelrechtliche Prüfungsverfahren in Betracht, denn dieses erstreckt sich lediglich auf die Feststellung, ob stempelpflichtige Urkunden vorhanden sind: bei der Steueraufsicht handelt es sich vielmehr um die Überwachung der gesamten Betriebsführung, die zwar die Veranlagung zur Steuer zum Ziele hat, aber zu diesem Zwecke sich auf alle Betriebsverhältnisse erstreckt, die für die ordnungsmäßige Steuerentrichtung und die Ermittlung ihrer Grundlagen von Bedeutung sein können. Vorbild für eine solche Aufsicht gaben bis zum alten UStG. 1918 lediglich die Verbrauchssteuergesetze, durch die Bierbrauereien, Spiritusbrennereien, Zuckerfabriken, Winzer, Weinhändler usw. besonderer ständiger Aufsicht unterstellt sind.

III. Verhältnis der AO. zu § 32. § 31 des alten UStG. 1918 hat die Rechtseinrichtung zum ersten Male auf eine nicht zur Zoll- und Verbrauchssteuerverwaltung gehörende Steuer übertragen und allgemeine Grundsätze aufgestellt. Diese allgemeinen Grundsätze sind nunmehr in die AO. (§§ 193ff.) übergegangen. § 32 des neuen UStG. 1919 begnügt sich daher (in teilweiser Abänderung des mit der AO. noch nicht völlig rechnenden Entw.) mit der Feststellung, daß die Steueraufsicht besteht: die Vorschriften über den Inhalt der Steueraufsicht sind der AO. zu entnehmen; dabei scheidet § 194 (Anmeldepflicht) wegen der Sonderreglung des § 30 (s. S. 571f.) aus, sein Wortlaut hat für die Umsatzsteuer nur wegen der Bezugnahme auf ihn in § 195 Bedeutung. Die AO. unterscheidet Vorschriften, die alle der Steueraufsicht unterliegende Unternehmen zu erfüllen haben (§§ 193, 196, 197—199), und Vorschriften, die sich nur auf bestimmte Arten von Unternehmen beziehen (§§ 194, 195), nämlich auf solche, die Gegenstände gewinnen, herstellen oder umsetzen, an deren Gewinnung, Herstellung oder Umsatz eine Steuerpflicht geknüpft ist und für die — abgesehen von der Anmeldepflicht des § 194 — durch AusfBest. besondere Überwachungsmaßnahmen angeordnet werden können. Auch diese verschärfte Steueraufsicht kommt für die Umsatzsteuer in Betracht, soweit es sich um Unternehmen handelt, die Lieferungen ausführen, denn bei diesen knüpft sich die Steuerpflicht an den Umsatz von Gegenständen (bei § 15 auch an die Herstellung): die Ausdehnung der im Entw. der AO. (Drucks. der NV. 1919 Nr. 759 § 194) nur für die Verbrauchssteuergesetze gegebenen Vorschriften ist ausdrücklich mit Rücksicht auf die Umsatzsteuer bei den Ausschußberatungen über die AO. (s. Drucks. der NV. 1919 Nr. 1460 S. 31) erfolgt. Ergänzend bringt lediglich für die Umsatzsteuer § 32 Abs. 2 UStG. die Pflicht zur Sicherheitsleistung im Gefährdungsfall.

IV. Die der Steueraufsicht unterworfenen Personen.

1. Im allgemeinen vgl. Vorbem. zum V. Abschnitt (S. 570) zu 6. Neben den Gewerbetreibenden im weiteren Sinne des § 1 — also auch den Landwirten, gemeinnützigen Unternehmen, Vermietern eingerichteter Zimmer (vgl. zu § 28 oben S. 562) — unterliegen grundsätzlich auch die Angehörigen freier Berufe der Steueraufsicht. Bei der 3. Lesung ist durch eine Erklärung des Regierungsvertreters (StenBr. 1919 S. 4155 D) festgestellt worden, daß für die Angehörigen der freien Berufe die Steueraufsicht in weitem Umfange nicht angewendet werden kann: sie kann sich bei freien Berufen im allgemeinen nur auf Büchereinsicht und dergleichen beschränken; das entspricht der Natur der Tätigkeit der freien Berufe.

2. Der **besonderen** Steueraufsicht, die § 195 AusfBest. ermöglicht, unterliegen nur die Unternehmer, die Gegenstände gewinnen, herstellen oder umsetzen, also wie bereits zu III ausgeführt, die Unternehmer, die und soweit sie Lieferungen ausführen. Auf Unternehmer, die „sonstige“ Leistungen ausführen (vgl. oben zu § 1 C II S. 190 und zu § 5 S. 310 ff.) findet daher § 195 AusfBest. keine Anwendung.

V. Inhalt (Mittel) der Steueraufsicht.

1. Eine Zusammenstellung der bei der Steueraufsicht in Betracht kommenden Maßnahmen gibt § 115 AusfBest. (oben zu I, 2 S. 601). Die Zusammenstellung ist aber zum Teil unvollständig (erstreckt sich nicht auf § 193 und § 195 AO.) und bezieht zum Teil Maßnahmen ein, die nicht zum Begriff der Steueraufsicht gehören, sondern neben ihr als besondere Überwachungsrechte anzusehen sind, nämlich die Auskunftspflichten.

2. Der materielle Inhalt der Steueraufsicht ergibt sich aus den §§ 193 ff. AO. und dem § 32 Abs. 2 UStG. Es handelt sich um folgende Pflichten der Steuerpflichtigen und Rechte der Steuerbehörden:

a) Sicherstellung eines verantwortlichen Betriebsleiters (§ 193 AO.). Die Vorschrift, deren Vorbilder sich in verschiedenen Verbrauchssteuergesetzen (vgl. z. B. §§ 16, 32 des Weinsteuergesetzes) finden, bezieht sich nicht auf die rechtliche Vertretung eines Unternehmens, über die vielmehr schon die oben in § 11 (III S. 387) zusammengestellten §§ 83 ff. AO. handeln, sondern auf die betriebstechnische Verantwortung und die Erfüllung der in den Steuergesetzen auferlegten besonderen betriebstechnischen Pflichten. Im allgemeinen fehlen solche bei der Umsatzsteuer. Doch können sie für die Luxussteuer, besonders für die Herstellersteuer des § 15 und auch für die besondere Leistungsteuer des § 25 in Betracht kommen. Auch für die Erfüllung der in § 40 (s. d.) enthaltenen Verpflichtung der Verleger im Inseratengeschäft wäre die Benennung eines Betriebsleiters denkbar.

b) Das Recht zur Nachschau (§ 196 AO.). Diese in erster Linie für verbrauchssteuerpflichtige Betriebe getroffene Vorschrift kann auch für die Umsatzsteuer, besonders für die Luxussteuer, in Betracht kommen: zur Feststellung, welche Lagerbestände vorhanden sind, welche Stoffe bei einem Gegenstand verwendet werd n, etwa welche Fadenzahl, von der die Luxussteuer abhängig sein kann (vgl. z. B. AusfBest. § 72 II 4), bei den Geweben erreicht wird u. a., bedarf es der Nachschau, d. h. des Betretens der Geschäftsräume und des Einblickes in den Produktionsprozeß. § 115 AusfBest. verkennt die besondere Bedeutung des § 196, wenn dort in Abs. 1 Nr. 3 das Recht des Betretens der Geschäftsräume aus § 198 AO. hergeleitet wird: denn § 198 AO. steht lediglich mit der Büchereinsicht in Zusammenhang, während § 115 Abs. 1 Nr. 3 doch auch die — nur durch § 196 AO. zu stützende — Beobachtung des laufenden Geschäftsverkehrs behandelt. Man wird aber in § 115 Abs. 1 Nr. 3 die nach § 196 Abs. 1 Satz 2 AO. den AusfBest. überlassene Zeitbestimmung für die Nachschau erblicken können: die Nachschau soll nur in den Geschäftsstunden stattfinden. Daneben besteht das Recht der Nachschau zu jeder Zeit, wenn Gefahr im Verzuge ist: diese Vorschrift kann vor allem bei nicht angemeldeten Schieberbetrieben, bei Personen, die etwa Handel mit Juwelen oder Kunstwerken vom Hotelzimmer aus betreiben, wichtig sein. — Die praktische Durchführung der Nachschau gewährleistet das Verbot hindernder oder erschwerender Betriebseinrichtungen (§ 196 Abs. 2 AO.), die Pflicht zur Auskunft und zur Bestellung der Geräte, der Beleuchtung, zur Gestellung eines geeigneten Raumes (oder Arbeitsplatzes) im Betriebe und zur Leistung der nötigen Hilfsdienste (z. B. Vorführung und Erklärung eines technischen Verfahrens usw.): § 197 AO.

c) Die planmäßige Durchsicht der Bücher, Aufzeichnungen, Verzeichnisse, Bescheinigungen, kurz, wie § 115 Abs. 1 Nr. 1 AusfBest. sich ausdrückt der Schriftstücke, die sich auf die steuerpflichtigen Leistungen beziehen. § 198 AO., auf dem sich diese Durchsicht gründet, ist — in § 115 AusfBest. offenbar verkannt — von der Vorlegungspflicht nach § 173 und § 207 AO., konkurriert allerdings mit dem Prüfungsrecht, das bezüglich der Bücher schon nach § 162 Abs. 9 AO. (vgl. zu § 31 VI 1 b S. 596) besteht. Die Durchsicht der Geschäftspapiere hat bei der Umsatzsteuer nicht bloß die Bedeutung als Hilfsmittel zur richtigen Veranlagung desjenigen Unternehmens, dessen Bücher geprüft werden, vielmehr soll dadurch auch Material für die Überprüfung anderer Steuerpflichtiger gewonnen werden: die Prüfung der Geschäftsbücher und -papiere eines Groß- oder Kleinhandelsbetriebes, der mit luxussteuerpflichtigen Gegenständen handelt, ergibt den Hersteller der Gegenstände und führt zu der Prüfung, ob dieser seiner Herstellersteuerpflicht nach § 15 genügt hat. Aus den Frachtbriefen kann sich die Frage beantworten, von wo die Versendung erfolgt ist und ob ein Zwischenhändler mit Recht das Vorrecht des § 7 in Anspruch genommen hat; das gleiche gilt für die Feststellung der Einfuhr, des ersten Umsatzes nach der Einfuhr, der Ausfuhr usw. Die Verwendung solchen bei der Durchsicht der Bücher eines Unternehmens gewonnenen Materials gegenüber den mit diesem in Verkehr stehenden Lieferern und Abnehmern ist selbstverständlich ohne weiteres (g. F. durch Weitergabe an das für diese zuständige UStA.) zulässig, ohne daß etwa aus § 209 AO. eine Beschränkung entnommen werden könnte.

d) Die Festsetzung einer Sicherheit für die Steuer im laufenden Steuerabschnitt.

α) Die Ermächtigung hierzu gibt, insoweit über die AO. hinausgehend, **§ 32 Abs. 2 UStG.**: es handelt sich dabei nicht, wie im Falle des § 105 AO., um die Sicherheitsleistung für fällige Steuerbeträge, vielmehr setzt § 32 Abs. 2 gerade voraus, daß die Steuer noch nicht fällig ist, die Steuerschuld braucht sogar noch nicht einmal (durch Vereinnahmung des Entgeltes) entstanden zu sein, vielmehr bezieht sich die Sicherheit auf die Steuerschuld, die durch die Umsätze des laufenden Steuerabschnittes (Kalenderjahres, Kalendervierteljahres, § 33 Abs. 2) entstanden ist oder noch entsteht und erst nach Ablauf des Steuerabschnittes zwei Wochen nach erfolgter Veranlagung — § 37 — fällig wird.

β) Die Sicherheit kann nur verlangt werden, wenn der Eingang der Steuer nach dem späteren Eintritt der Fälligkeit gefährdet ist, z. B. weil die Finanzlage des Unternehmens den Zugriff der Gläubiger befürchten läßt, weil der Unternehmer ins Ausland gehen will, weil die Art der Führung des Unternehmens ein ordnungsgemäßes Steuerermittlungsverfahren aussichtslos erscheinen läßt. Daß die Voraussetzung der Gefährdung gegeben ist, muß aus Tatsachen hergeleitet werden, die sich bei Ausübung der Aufsicht ergeben haben. Es genügen also nicht Mutmaßungen oder Eindrücke, vielmehr bedarf es bestimmter Feststellungen. Wie der Regierungsvertreter im Ausschuß (Ber. 1919 S. 19) zutreffend hervorgehoben hat, liegt es ähnlich wie in den Untersagungsfällen des Gewerberechts (vgl. z. B. §§ 34, 35, bes. § 53 GewO.); es müssen also bestimmte Handlungen oder Unterlassungen des Steuerpflichtigen, z. B. der Verstoß gegen die Buchführungspflicht oder die äußeren Umstände des Betriebes (ohne Geschäftsräume, ohne Wohnsitz) die Annahme der Gefährdung begründet erscheinen lassen. — Auf der Vorschrift des § 32 Abs. 2 beruht zum wesentlichen Teile die besondere Regelung für das Straßengewerbe s. unten zu VII (S. 607).

γ) Über die Höhe der Sicherheit ist nichts gesagt: sie hat sich nach der voraussichtlichen Höhe der gefährdeten Steuer zu richten. Es wird also eine Schätzung des Gesamtumsatzes im Steuerabschnitt vorzunehmen sein.

δ) Für die Art der Sicherheitsleistung und die Behandlung der Sicherheit werden die §§ 109—119 AO. entsprechend anzuwenden sein.

ε) Für das Verfahren bei der Festsetzung der Sicherheit enthält **§ 32 Abs. 2 Satz 2** gegenüber der AO. eine Sondervorschrift. Zuständig ist das UStG., gegen den Bescheid ist die „Verwaltungsbeschwerde" an die Oberbehörde (d. h. das LFA.) gegeben: es wird hierin die Beschwerde nach § 281 AO. (Frist: 1 Monat, § 230 AO.) erblickt werden können; im Gegensatz zu § 283 AO. ist aber eine Rechtsbeschwerde an den RFH. nicht gegeben, das LFA. entscheidet endgültig.

ζ) Neben dieser Sicherheitsleistungspflicht nach § 32 Abs. 2 besteht noch eine weitere gemäß **§ 35 Abs. 1 Satz 2**: sie setzt Ablauf des Steuerabschnittes und Ablauf der Steuererklärungsfrist von einem Monat voraus und kann als Voraussetzung einer Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärung vom UStA. festgesetzt werden. Die Sondervorschrift zu ε besteht hier nicht; es gelten die §§ 79 und 281 ff. AO. unmittelbar.

e) Ein noch wirksameres Mittel gegen unzulässige Steuerpflichtige enthält § 33 **Abs. 2 Satz 2** in der Möglichkeit der **Abkürzung der Steuerabschnitte.** Diese Maßnahme geht über die Steueraufsicht hinaus, führt vielmehr unmittelbar die Veranlagung herbei. Näheres vgl. zu § 33.

f) Weitere Befugnisse lediglich gege über denjenigen Unternehmern, die Lieferungen ausführen (vgl. zu III und zu IV 2 S. 603 f), enthalten die §§ 194 und 195 AO. § 194 bedarf hier nicht der Erörterung, da die in ihm vorgesehene Anmeldepflicht für die Umsatzsteuer durch § 30 (s. S. 571 f.) ersetzt ist. § 195 AO. enthält eine Delegation zu weiteren — Pflichten der Steuerpflichtigen begründenden, also materi ll-rechtlichen — Maßnahmen der Steuerausicht, die in den AusfBest. vorgesehen werden können. AusfBest. können dabei sowohl solche zur AO. wie zu den einzelnen Steuergesetzen sein: für die Umsatzsteuer ist also nach § 45 (s. d.) der RFM. mit Zustimmung des RR. zuständig. § 195 AO. selbst führt nur Beispiele auf, auch andere Maßnahmen sind denkbar. Die Ausf.-Best. haben bisher v n der Ermächtigung des § 195 AO. nur für den Straßenhandel in §§ 117—125 AusfBest. Gebrauch gemacht: dort sind den Steuerpflichtigen neben Pflichten, die sich aus § 31 Abs. 1 und § 32 Abs. 2 herleiten lassen, auch solche auferlegt, für deren Begründung § 195 AO. heranzuziehen ist; vgl. darüber zu IV (S 604).

g) Besondere Aufsichtsmaßnahmen kann das UStA. anordnen, wenn es die Unzuverlässigkeit wegen einer strafrechtlich festgestellten Steuerhinterziehung des Unternehmers, seines Vertreters oder seiner Angestellten und Arbeiter unterstellt (§ 199 AO.). Es handelt sich um eine Parallele zu der Polizeiaufsicht im Strafrecht, nur daß es keiner Beschlußfassung des Strafgerichts bedarf. Welcher Art die Aufsichtsmaßnahmen sein können, ergibt sich aus der Art des Betriebes.

VI. Die Ausübung der Steueraufsicht.

1. Die Organe der Aufsicht.

a) In erster Linie wird die Steueraufsicht vom Umsatzsteueramt durch seine Beamten und Angestellten, insbesondere auch die besonderen Revisions- und Außenbeamten wahrgenommen.

b) Das Umsatzsteueramt kann sich auch der Vertreter und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. Diese Hilfeleistung ist begründet in der in § 191 AO. festgelegten Beistandspf.icht der Verbände

und Vertretungen, die § 206 Abs. 1 Satz 2 AO. nochmals besonders für das Ermittlungsverfahren hervorhebt (man kann zweifeln, ob § 206 auch für die außerhalb des Veranlagungsverfahrens stehende Steueraufsicht gilt, doch genügt § 191). Die Vorsch ist geht auf § 31 Abs. 4 des alten UStG. 1918 zurück (vgl. Begr. 1918 S. 43, Ber. 1918 S. 26/27). Es handelt sich um einen wichtigen Ansatz zu einer Art von Selbstverwaltung der Steuerpflichtigen (vgl. Popitz im roten Tag v. 4. Juni 1918 Nr. 128 S. 4; wegen der Möglichkeit weiterer Entwicklung dieses Gedankens vgl. die Wissel-Möllendorfschen Pläne, ferner H. Brückmann Eur. Staats- u. Wirtsch.-Ztg. Bd. 5, 1920, S. 572ff.).

α) Verbände und Vertretungen des Betriebs- und Geschäftszweiges, dem der Steuerpflichtige angehört, sind nicht allein die allgemeinen amtlichen Berufsvertretungen (die „Kammern"), als auch die Fach- und Brancheverbände (s. § 116 Abs. 2 AusfBest., oben I 2 S. 602). Beispiele dafür bilden die Fachverbände, die für bestimmte Luxusgegenstände die Befürwortung der in § 19 III 2 (S. 470) behandelten Bezugscheine übernommen haben und sich dabei zur Ausübung einer bestimmten Aufsicht verpflichtet haben (s. S. 472). Wirtschaftliche Kampforganisationen (Trusts, Kartelle, Gewerkschaften) sind ausgeschlossen (so auch § 116 Abs. 2 Satz 4 AusfBest.).

β) Unmittelbar tätig werden die „Vertreter und Angestellten" der Verbände und Vertretungen, sei es also deren Organe bei allgemeiner Hilfeleistung, sei es auf Grund besonderen sie betreffenden Auftrags. Wegen der Auswahl der Persönlichkeit vgl. § 116 Abs. 3 AusfBest. (abgedruckt zu I, 2 S. 602). Dort ist auch angeordnet (Abs. 4; s. auch 114 Abs. 2), daß die — an sich auf das Veranlagungsverfahren bezügliche — Vorschrift des § 206 AO. Anwendung findet.

2. Wegen der Durchführung der Steueraufsicht im Zwangswege vgl. § 202 AO. Gegen die einzelnen Anordnungen ist die Beschwerde nach § 281 AO. gegeben.

3. Die Kosten der Steueraufsicht trägt der Steuerfiskus. (Solange in Preußen und Sachsen die Gemeinden und Kreise durch ihre Organe die Verwaltung der Umsatzsteuer haben, treffen sie auch die Kosten der Steueraufsicht: die Entschädigung, die sie nach § 22 Abs. 2 AO und der VO. v. 10 D z. 1920 (RG Bl 1921 S 1) in Höhe von 4 v. H. des Aufkommens erhalten, findet sie auch wegen dieser Kosten ab. Die Kosten hat jedoch in folgenden Fällen der Steuerpflichtige zu tragen.

a) Bei der Anordnung besonderer Aufsichtsmaßnahmen im Falle des § 199 AO. (s. oben V, 2 g S. 606).

b) Bei der Durchführung der Aufsicht durch besondere von Steuerpflichtigen bezeichnete Sachverständige nach § 206 Abs. 2 Satz 2 AO.

c) Soweit die Steueraufsicht zu einer Veranlagung (insbesondere einer Neuveranlagung) führt, bei der das Endergebnis das den Angaben des Steuerpflichtigen entsprechende um mehr als ein Drittel übersteigt, nach § 205 Abs. 3 AO.

VII. Die Sondervorschriften für den Straßenhandel.

1. Die Sonderregelung für den Straßenhandel enthält der Unterabschnitt 2 des Abschnittes D II der AusfBest. unter der Überschrift: **„2. Die Steueraufsicht beim Straßenhandel."**

a) Die §§ 117—125 lauten:

2. Die Steueraufsicht beim Straßenhandel.
Sicherstellung der Steuer beim Straßenhandel.

§ 117. Wer ohne Begründung einer gewerblichen Niederlassung oder außerhalb seiner gewerblichen Niederlassung von Haus zu Haus

oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder an anderen öffentlichen Orten innerhalb einer selbständig von ihm ausgeübten Tätigkeit Lieferungen gegen Entgelt ausführt, hat gemäß § 32 des Gesetzes in Verbindung mit §§ 195 ff. AO. den Eingang der Steuer durch Anzahlung sicherzustellen. Die angezahlten Beträge sind im Einnahmebuch (§ 160) zu vereinnahmen.

Befreiung von der Sicherstellung.

§ 118. Von der Verpflichtung, eine Anzahlung (§ 117) zu leisten, sind befreit:

1. *der Handel mit Zeitungen und Zeitschriften,*
2. *diejenigen, die nach den §§ 55 ff. der Reichsgewerbeordnung einen Wandergewerbeschein ausgefertigt erhalten haben und diesen bei sich führen,*
3. *diejenigen, die an einem Markte im Sinne der §§ 64 ff. der Reichsgewerbeordnung in den Grenzen der Marktordnung teilnehmen.*

Höhe der Anzahlung; Straßensteuerheft.

§ 119. (1) Die Anzahlung beträgt nach Wahl des Steuerpflichtigen (§ 122 Abs. 2) 45 Mark oder 90 Mark. Sie hat bei Anmeldung des Beginns der Tätigkeit (§ 30 des Gesetzes) und bei dem Beginne jedes Steuerabschnitts zu erfolgen. Als Steuerabschnitt gilt das Kalendervierteljahr.

(2) Das Umsatzsteueramt bestätigt dem Umsatzsteuerpflichtigen den Empfang der Anzahlung durch Aushändigung eines Straßensteuerhefts nach Anleitung des Musters 14, und zwar des Heftes A bei Zahlung des Betrags von 45 Mark, des Heftes B bei Zahlung des Betrags von 90 Mark.

(3) In das Straßensteuerheft hat der Steuerpflichtige täglich nach Beendigung der Geschäftsausübung die Tages- (oder Nacht-) Einnahme (die Losung) einzutragen; dabei dürfen auch zur Bestreitung von Ausgaben unmittelbar verwendete Einnahmebeträge nicht gekürzt werden. Die Losungen sind täglich zusammenzuzählen, so daß jederzeit feststeht, wie hoch die Gesamtsumme der Entgelte im bisherigen Verlaufe des Steuerabschnitts ist.

(4) Der Steuerpflichtige hat das Heft stets bei sich zu führen und auf Verlangen den Beamten der Polizei-, Eisenbahn- und Finanzverwaltung vorzuzeigen.

Nachtragsheft.

§ 120. (1) Sobald die Summen der vereinnahmten Entgelte innerhalb des Steuerabschnitts den Betrag von 3000 Mark bei Heft A, von 6000 Mark bei Heft B überschreiten, hat sich der Steuerpflichtige unverzüglich von dem Umsatzsteueramt ein Nachtragsheft, gegebenenfalls ein zweites und weiteres Nachtragsheft gegen Entrichtung eines Betrags von jeweilig 45 Mark oder 90 Mark aushändigen zu lassen.

(2) Das Umsatzsteueramt nimmt das alte Heft oder vorhergehende Nachtragsheft an sich und trägt auf die erste Seite des zur Ausgabe kommenden Nachtragshefts die Summe der bisher in dem Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelte ein.

Steuerbescheid.

§ 121. (1) Der Steuerpflichtige hat innerhalb einer Woche nach Schluß des Steuerabschnitts das Heft oder das letzte Nachtragsheft dem Umsatzsteueramte vorzulegen. Das Umsatzsteueramt setzt die Steuer

fest und erteilt dem Steuerpflichtigen durch Eintragung in das Heft einen Bescheid (zu vgl. Muster 15). Beträgt der Umsatz bei Heft A oder dem letzten Nachtragsheft A weniger als 3000 Mark, bei Heft B oder dem letzten Nachtragsheft B weniger als 6000 Mark, die Gesamtsteuer also weniger als 45 oder 90 Mark oder ein Vielfaches dieser Beträge, so vergütet das Umsatzsteueramt dem Steuerpflichtigen den im voraus zuviel gezahlten Betrag. Der zu vergütende Betrag ist im Anhang zum Einnahmebuch (§ 161) nachzuweisen. Eine Verrechnung auf die Anzahlung für den nächsten Steuerabschnitt ist zulässig. In diesem Falle ist der Betrag erforderlichenfalls im neuen Einnahmebuche wieder zu vereinnahmen.

(2) Ergibt sich bei Prüfung der Umsätze, daß sie den Betrag von 3000 Mark oder 6000 Mark (oder bei Ausstellung von Nachtragsheften das Vielfache dieser Beträge) überschreiten, so hat das Umsatzsteueramt in dem Bescheide (Abs. 1) den noch zu entrichtenden Steuerbetrag festzusetzen. Es kann ein ausgestelltes Heft bis zur Entrichtung des schuldigen Steuerbetrags zurückbehalten und die Ausstellung eines neuen Heftes von der Entrichtung des Betrags abhängig machen.

§ 122. (1) Weist der Steuerpflichtige bei Aushändigung des Heftes nach, daß er zur Anzahlung nicht oder nur bei Beeinträchtigung seiner dringendsten Lebensbedürfnisse imstande ist, so kann ihm das Umsatzsteueramt die Anzahlung stunden, jedoch nicht über den Steuerabschnitt hinaus. Ist die Steuer nach Ablauf des Steuerabschnitts nicht entrichtet, so ist dem Steuerpflichtigen die Aushändigung eines Heftes für den nächsten Steuerabschnitt zu versagen.

(2) Dem Steuerpflichtigen steht es frei, Heft A oder Heft B zu wählen. Er wird Heft B zur Ersparung von unnötigen Gängen wählen, wenn er mit einem Vierteljahrsumsatze von mehr als 3000 Mark rechnet. Heft B ist ihm auszuhändigen, wenn der Umsatz im vorausgegangenen Steuerabschnitte 4000 Mark überschritten hat.

(3) Verliert der Steuerpflichtige sein Heft, so hat er sich umgehend ein neues aushändigen zu lassen. Die Ausstellung erfolgt beim ersten Verluste ohne nochmalige Anzahlung gegen Erstattung der Kosten, auch der Kosten einer etwa nötig werdenden Kraftloserklärung. Wiederholt sich der Verlust, so ist der für die Aushändigung eines neuen Steuerhefts festgesetzte Betrag (§ 119 Abs. 2) noch einmal zu entrichten. Das Recht des Umsatzsteueramts, die vereinnahmten Entgelte des Steuerpflichtigen zu schätzen, bleibt unberührt. Bei wiederholtem Verluste wird hiervon weitgehendster Gebrauch zu machen sein. Ersatzhefte sind als solche kenntlich zu machen.

(4) Verlegt der Steuerpflichtige den Betrieb seines Gewerbes in den Bezirk eines anderen Umsatzsteueramts, so hat er sein Heft unverzüglich dem nunmehr zuständigen Umsatzsteueramte zur Beglaubigung vorzulegen, es aber im übrigen fortzuführen. Das nunmehr zuständige Umsatzsteueramt hat hiervon alsbald dem bisher zuständigen unter Angabe der Nummer (§ 125) Mitteilung zu machen. Das alte Umsatzsteueramt hat etwaige steuerlich verwertbare Kenntnisse dem neuen unverzüglich zu übermitteln. Eine Abrechnung zwischen den beiden Ämtern findet nicht statt.

Straßenhandel durch Angestellte.

§ 123. Angestellte von Inhabern einer gewerblichen Niederlassung, die im Auftrag und im Namen des Unternehmers außerhalb der gewerb-

lichen Niederlassung Lieferungen ausführen, haben eine Bescheinigung des Umsatzsteueramts hierüber bei sich zu führen. In der Bescheinigung, für die Muster 16 als Anleitung dient, ist außerdem ausdrücklich zu bestätigen, daß der namentlich zu bezeichnende Inhaber eines Straßensteuerhefts (§ 119 Abs. 2) nicht bedarf. Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf das Kalenderjahr beschränkt.

Strafbestimmungen.

§ 124. Wer die vorstehenden Bestimmungen nicht befolgt, macht sich einer Steuerzuwiderhandlung gemäß §§ 356 ff. AO. schuldig. Das gilt nicht nur, wenn ein nach § 107 Steuerpflichtiger seinen Betrieb nicht anmeldet oder die Anzahlung unterläßt, sondern auch, wenn er das Steuerheft nicht bei sich führt, die Einnahmen nicht täglich aufzeichnet, oder wenn er die Beantragung eines Nachtragsheftes unterläßt, obwohl der vorgeschriebene Betrag (§ 120) überschritten ist. Von der Befugnis des § 366 Abs. 2 AO. ist weitgehender Gebrauch zu machen.

Zuständigkeit.

§ 125. (1) Zuständig ist das Umsatzsteueramt, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seine selbständige Tätigkeit ausübt. Übt er sie in dem Bezirke mehrerer Umsatzsteuerämter aus, so ist das Amt seines Wohnsitzes oder Aufenthalts zuständig.

(2) Das Umsatzsteueramt hat eine Liste gemäß Muster 17 zu führen; über die Bescheinigungen (§ 123) hat das Umsatzsteueramt einen Vermerk in die Umsaztsteuerrolle (§ 131) aufzunehmen, in die der Auftraggeber eingetragen ist.

b) Ergänzend bestimmt der **Erl. des RFM. v. 12. Nov. 1920** (RStBl. S. 693:

Mit Rücksicht darauf, daß in zahlreichen größeren Städten der Umsatz der Straßenhändler den Betrag von 6000 M. teilweise erheblich überschreitet, wird das Straßensteuerheft C für Vierteljahrsumsatz bis 12 000 M. eingeführt. Die Bestimmungen der §§ 117 AusfBest. finden mit der Maßgabe entsprechende Anwendung, daß die Anzahlung 180 M. beträgt und das Heft C (abweichend von der Bestimmung des § 122 Abs. 2 Satz 3) dem Steuerpflichtigen nur auf Antrag ausgehändigt wird. Das Straßensteuerheft C ist braun, das Nachtragssteuerheft C ist braun mit einem roten liegenden Kreuz auf der Vorderseite. Ich gestatte, Heft A oder B aushilfsweise bis zur Fertigstellung von Heft C zu verwenden, jedoch ist es durch ein braunes stehendes Kreuz kenntlich zu machen.

c) Die Muster sind im Anhang abgedruckt.

2. Die Rechtsgrundlage der Regelung, für die sich im UStG. selbst kein Anhalt findet, ist den Überwachungsvorschriften zu entnehmen. Soweit die Buchführung geregelt ist (§ 119 Abs. 3 AusfBest.), dient § 31 Abs. 1 (S. 589) als Grundlage, soweit eine Anzahlung gefordert wird (§ 119 Abs. 1, § 120 AusfBest.), ist § 32 Abs. 2 (Leistung einer Sicherheit) heranzuziehen, wobei als die Tatsachen, aus denen eine Gefährdung der Steuer herzuleiten ist, allgemein die Art der Betätigung der Straßenhändler anzusehen sind, soweit sonstige Pflichten vorgesehen sind (Vorlegung auch auf Verlangen von Beamten der Polizei- und Eisenbahnverwaltung § 119 Abs. 4, die Entnahme des Buches beim UStA, Bescheinigungszwang für Angestellte, § 123 AusfBest. usw.), ist § 195 AO. heranzuziehen.

Die Regelung stellt sicher, daß der Straßenhandel wenigstens in dem Umfange der in § 119 AusfBest. und oben zu I, 1 b angegebenen Höhe die Umsatz-

steuerpflicht erfüllt und schützt die angesessenen Kleinhändler vor der in vielen Großstädten immer mehr überhandnehmenden Konkurrenz der Straßenhändler, die bei Umgehung der Umsatzsteuer in der Lage sind, zu billigeren Preisen zu verkaufen, als der Ladenbesitzer. Daneben stellt die Regelung auch in hohem Maße eine Hilfe für die polizeiliche Überwachung dar (§ 119 Abs. 4!); die Polizei erhält dadurch eine Möglichkeit, gegen den wilden Straßenhandel einzuschreiten, die ihr bisher auf Grund der GewO. nicht zustand, da eine Regelung nach § 42 b GewO. keineswegs überall — z. B. nicht in Berlin — getroffen ist. Daraus ergibt sich für die Durchführung der Regelung die dringende Notwendigkeit eines regen Zusammenarbeitens zwischen UStA. und Ortspolizeibehörde.

3. Der Begriff der Straßenhändler.

a) Straßenhändler sind nach § 117 AusfBest. die in § 42 b GewO. behandelten sog. Stadthausierer, jedoch mit drei Abweichungen.

α) Im Gegensatz zu § 42 b GewO. ist gleichgültig, ob die Straßenhändler in der Gemeinde, in der sie handeln, einen Wohnsitz oder eine Niederlassung besitzen. Auch das Wandergewerbe (§ 55 GewO.) gehört an sich hierher: das ist trotz der Ausnahme des § 118 Nr. 2 GewO. wichtig für diejenigen („wilden") Wandergewerbetreibenden, die keinen Wandergewerbeschein haben.

β) Im Gegensatz sowohl zu § 42 b wie zu § 55 GewO. beschränkt sich die Straßenhändleraufsicht auf Warenhändler („Lieferungen", § 117 Satz 1 AusfBest.): wer auf der Straße sonstige Leistungen anbietet — Schaustellungen, Beförderungen u. a. — unterliegt der Aufsicht nicht.

γ) Im Gegensatz zu § 42 b und zu § 55 GewO scheidet — nach dem Aufbau des UStG. selbstverständlich — das Aufkaufen von Waren aus. Auch das Aufsuchen von Bestellungen — z. B. in der Form des Detailreisens nach § 44 GewO. — gehört nicht zum Straßenhandel, der den Verkauf an mitgeführter Ware voraussetzt.

b) Im übrigen gilt für die Begriffe „gewerbliche Niederlassung" (Besitz eines ständigen Geschäftslokals; das Auslegen von Waren vor dem Geschäftslokal an der Straße ist noch kein Handel außerhalb der gewerblichen Niederlassung) und für die Begriffe „von Haus zu Haus" (dazu gehören nicht Ansichtssendungen), der „öffentlichen Wege, Straßen, Plätze" und „der anderen öffentlichen Orte" (Gast- und Schankwirtschaften, Theater, Begräbnisplätze, Beförderungsmittel, Parks) das gleiche, wie im Gewerberecht. Vgl. bes. Landmann-Rohmer, 10. Aufl. Bd. I S. 173.

c) Befreiungen enthält § 118 und § 123 AusfBest.

α) Die Befreiung für Zeitungshändler (über den Begriff der Zeitung und Zeitschrift vgl. oben zu §§ 26/27 IX 2 S. 554) erstreckt sich nicht auf solche Händler, die — sei es lediglich, sei es neben Zeitungen und Zeitschriften — mit sonstigen Druckschriften handeln (§ 43 GewO.). Wer lediglich Druckschriften unentgeltlich verteilt, fällt dagegen nicht unter die besondere Aufsicht, da er nicht „liefert" (s. zu *α β*).

β) Die Befreiung für Wandergewerbetreibende gilt nur unter zwei Voraussetzungen, nämlich 1. daß er einen Wandergewerbeschein nach §§ 55 und 60 GewO. ausgestellt erhalten hat und 2. daß er ihn bei sich führt: wer also, ohne den Schein bei sich zu führen, Straßenhandel treibt, verstößt auch gegen die Vorschriften über den Straßenhandel und macht sich nach § 377 AO. (s. unten zu § 43) strafbar. — Der Wanderlagerbetrieb fällt an sich unter die Straßenhandelsaufsicht, da die feste Verkaufsstätte, von der aus die Waren feilgeboten werden, keine gewerbliche Niederlassung ist. Der Wanderlagerbetrieb ist aber von der Aufsicht befreit, soweit er gleichzeitig Wandergewerbe ist (s. § 56 c GewO.).

γ) Zum Marktverkehr gehört der Verkauf auf behördlich zugelassenen Messen, Jahr- und Wochenmärkten. Die Befreiung reicht dabei soweit, als die gewerbliche Befugnis. Wer also entgegen § 64 Abs. 2 GewO. als Auswärtiger gewisse Handwerkerwaren oder entgegen § 66 GewO. Gegenstände, die nicht zum Wochenmarktverkehr zugelassen sind, feilbietet oder entgegen § 67 Abs. 2 GewO. auf Jahrmärkten geistige Getränke ohne Genehmigung der Ortspolizeibehörden verkauft usw., macht sich auch vom Standpunkt der Umsatzsteuer strafbar, wenn er kein Straßensteuerheft hat.

δ) Wer eine gewerbliche Niederlassung hat und daneben nicht selbst, sondern nur durch Angestellte Straßenhandel treibt, bedarf keines Straßensteuerheftes. Er muß aber für die Angestellten eine Bescheinigung ausstellen lassen. § 123 AusfBest.

4. Die Anzahlung (§ 119 AusfBest.) ist eine Sicherheit i. S. des § 32 Abs. 2 (s. dort S. 605 und oben II S. 603).

5. Die Buchführungspflicht (§ 119 Abs. 3 AusfBest.) hält sich in den Grenzen des § 31 Abs. 1 (s. dort). Besonderheiten liegen nur darin,

a) daß der Straßenhändler sich das Buch aushändigen lassen muß und die Erneuerung (§ 120 Ausf.Best.) zu veranlassen hat,

b) daß er das Buch ständig bei sich zu führen hat,

c) daß er es auf Verlangen vorzeigen muß. Wenn das Verlangen der Vorzeigung nach § 119 Abs. 4 nicht bloß die Beamten der Finanzverwaltung, sondern auch diejenigen der Polizei- und Eisenbahnverwaltung stellen dürfen, so stützt sich das auf die Beistandspflicht des § 191 AO. Berechtigt sind nicht alle Beamten der genannten Verwaltungen, sondern nur die zuständigen, also bei der Eisenbahn die mit Polizeibefugnis ausgestatteten.

Die Einzelheiten der §§ 119ff. bedürfen keiner Erörterung.

Anhang zum V. Abschnitt.

Inhalt.

I. Wie in Anmerkung 4 zur Überschrift des V. Abschnittes bereits erwähnt worden ist, erhalten die drei im V. Abschnitt behandelten Pflichten der Steuerpflichtigen, die der Überwachung außerhalb des Veranlagungsverfahrens dienen, ihre Ergänzung in zwei Pflichten, die in der AO. enthalten sind, der Auskunftspflicht und der Beistandspflicht.

II. Die **Auskunftspflicht.**

1. Die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen selbst kann sich entweder auf die Erörterung seiner Steuererklärung beziehen und gehört insoweit zum Veranlagungsverfahren (§ 172, § 205 AO.) oder sie ist ein Teil der Pflicht, sich der Steueraufsicht zu unterwerfen (vgl. §§ 197, 198 AO., abgedruckt oben zu § 32 I, 1 S. 600). Sie bestand insoweit bereits im alten UStG. 1918 § 21 (Entw. 1918 § 17 Abs. 1, Begr. 1918 S. 41).

2. Die Auskunftspflicht dritter Personen war bisher ungeregelt. Die Berufung auf die Regeln des Zivilprozesses konnte nicht wesentlich weiter

helfen. Erst im Rechtsmittelweg oder im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung war Zeugniszwang möglich. Der Entw. 1918 § 17 Abs. 2 (Begr. 1918 S. 41) versuchte wenigstens die Auskunftspflicht der Angestellten zu regeln: es ist charakteristisch, daß das am Widerspruch der Geschäftswelt, die mit dem Schlagwort der Denunziation die Vorschrift bekämpfte, trotz eindringlicher Stellungnahme der Regierung (s. Ber. 1918 S. 24, 53, 78 und die zwei Reden des damaligen Unterstaatssekretärs Schiffer, StenB. 1918 S. 6059—6061) scheiterte. Die AO. (s. Begr. Drucks. der Nr. 8 1919 Nr. 759 S. 115) bringt eine zusammenfassende Regelung, die auch — trotz mancher im Ausschuß vorgebrachten Bedenken — die Zustimmung der NV. fand: die Anschauungen hatten sich einigermaßen geändert.

3. Die Auskunftspflicht dritter Personen ist für Steuern, bei denen Steueraufsicht besteht, also für die USt., nicht auf das Veranlagungsverfahren beschränkt, besteht vielmehr auch für die Zwecke der Steueraufsicht und dient somit auch der Überwachung (s. § 177 AO.).

4. Von einer eingehenden Darlegung, die der Kommentierung der AO. vorbehalten bleiben muß, wird hier abgesehen. Die wichtigsten Vorschriften der AO. sind im folgenden abgedruckt:

a) Auskunftspflicht, Auskunftsverweigerungsrecht, Auskunftsverfahren.

α) Text der §§ 177—184 AO.

§ 177. Auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat mit Ausnahme der im § 178 als nahe Angehörige bezeichneten Personen dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Wer nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben kann, hat Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Die Auskunft ist nach Form und Inhalt so zu erteilen, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt.

Die Auskunft soll, soweit dies durchführbar ist und nicht aus besonderen Gründen Abweichungen geboten sind, schriftlich erbeten und erteilt werden; das Finanzamt kann jedoch das Erscheinen des Auskunftspflichtigen anordnen.

Wenn von Behörden, von Verbänden und Vertretungen von Betriebs- oder Berufszweigen, von geschäftlichen oder gewerblichen Unternehmungen, Gesellschaften oder Anstalten Auskunft begehrt wird, ist das Ersuchen, falls nicht bestimmte Personen als Auskunftspersonen in Frage kommen, an den Vorstand oder die Geschäfts- und Betriebsleitung zu richten.

§ 178. In den Fällen des § 177 kann der Befragte die Auskunft auf Fragen verweigern, deren Bejahung oder Verneinung ihm selbst oder einem nahen Angehörigen die Gefahr einer Strafverfolgung zuziehen würde.

Als naher Angehöriger gilt:

1. *der Verlobte,*
2. *der Ehegatte, auch wenn die Ehe nicht mehr besteht,*
3. *wer mit dem Befragten in gerader Linie verwandt oder verschwägert oder in der Seitenlinie im zweiten oder dritten Grade verwandt oder im zweiten Grade verschwägert ist.*

§ 179. Die Auskunft können ferner verweigern:

1. *Verteidiger und Rechtsanwälte, soweit sie in Strafsachen tätig gewesen sind,*
2. *Ärzte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist,*
3. *Rechtsanwälte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist,*
4. *die Gehilfen der zu 1 bis 3 bezeichneten Personen hinsichtlich der Tatsachen, die sie in dieser ihrer Eigenschaft erfahren haben.*

Diese Bestimmung findet auf die zu 3 und 4 bezeichneten Personen insoweit keine Anwendung, als es sich um Tatsachen handelt, die bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zu ihrer Kenntnis gekommen sind, es sei denn, daß es sich um Fragen handelt, deren Bejahung oder Verneinung ihre Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde.

§ 180. Ein Geistlicher darf nicht über solche Tatsachen befragt werden, über die er nach Annahme des Finanzamts oder nach seiner Versicherung nicht aussagen kann, ohne die Pflicht der Verschwiegenheit, die ihm als Seelsorger obliegt, zu verletzen.

§ 181. Die Verpflichtung öffentlicher Behörden und Beamten, einschließlich der Beamten der Reichsbank, der Staatsbanken und der Schuldbuchverwaltungen, zur Verschwiegenheit gilt nicht für ihre Auskunftspflicht gegenüber den Finanzämtern. Sie dürfen jedoch über Umstände, auf die sich ihre Pflicht zur Verschwiegenheit bezieht, nicht befragt werden, wenn ihnen die Behörde, die ihnen vorgesetzt ist, oder bei Beamten, die nicht mehr im Dienste sind, zuletzt vorgesetzt war, die Erteilung der Auskunft im Einzelfall untersagt hat. Dies darf nur geschehen, wenn die Auskunft dem Wohle des Reichs oder eines Landes nachteilig sein würde.

Für die Post- und Telegraphenbehörden und deren Beamte bleibt es bei der Unverletzlichkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses.

§ 182. Auch abgesehen von den Fällen des § 181 kann eine Auskunft nicht gefordert werden, wenn eine oberste Reichs- oder Landesbehörde erklärt, daß die Auskunft dem Wohle des Reichs oder eines Landes nachteilig sein würde.

§ 183. Auskunftspersonen kann auf Verlangen eine angemessene Entschädigung für Aufwand und Zeitverlust gewährt werden.

§ 184. Mit Genehmigung des Landesfinanzamts, die für den einzelnen Fall einzuholen und zu erteilen ist, kann das Finanzamt verlangen, daß eine Auskunftsperson die Wahrheit ihrer Aussage durch Eid bekräftige (§ 209). Die Vorschriften des § 393 Abs. 1 Nr. 1, 2 der Zivilprozeßordnung gelten entsprechend. Wer die Auskunft verweigern darf, kann auch den Eid verweigern.

Für Abnahme des Eides gelten sinngemäß die Vorschriften der Zivilprozeßordnung. Der Eid wird vom Vorsteher des Finanzamts unter Zuziehung eines Schriftführers oder auf Ersuchen des Finanzamts vom Amtsgericht abgenommen.

Die Auskunftsperson gilt als Zeuge im Sinne des Strafgesetzbuchs.

β) Der Erl. des RFM. v. 1. Juli 1920 (RStBl. S. 377) enthält Erläuterungen zum Umfang und zur Handhabung der Vorschriften. Wichtig ist, daß entsprechend einer im Ausschuß (Drucks. der NV. 1919 Nr. 1460 S. 28) abgegebenen Erklärung, die Auskunftpflicht nicht zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle verwendet werden soll: dabei ist aber zu beachten, daß jede planmäßige Betriebsprüfung, wie sie bei Handhabung der Steueraufsicht vorgenommen wird, auch Material für die Heranziehung bisher noch nicht bekannter Unternehmer zeitigen kann. Die Einschränkung bezieht sich in erster Linie auf Steuern, bei denen die Rechtseinrichtung der Steueraufsicht nicht besteht, also die Besitzsteuer. Der Grundsatz des Erlasses, daß die Auskünfte nach sorgfältiger Prüfung des Einzelfalles einzuholen sind, gilt selbstverständlich allgemein. Schriftliche Ersuchen um Auskunfterteilung sollen vom Vertreter des Finanzamtes (UStA.), bei dessen Behinderung von dem allgemein mit seiner Vertretung betrauten Beamten oder von besonderen vom Präsidenten des LFA. bestimmten Beamten gezeichnet sein.

γ) Grundsätzlich bezieht sich die Auskunftpflicht auf die Beantwortung von Fragen im einzelnen Falle. Die Durchführung erfolgt durch Verfügung (§ 73 AO.), die durch Zwangsmittel (§ 202 AO.) durchgesetzt werden kann. Allgemeine Auskünfte können, von den Fällen zu c bis e und der Beistandspflicht zu III abgesehen, nicht verlangt werden. Doch besteht die Möglichkeit, durch Vereinbarungen sich ständige Auskunft zu sichern: so teilt z. B. die Reichsgetreidestelle den Umsatzsteuerämtern die Getreidekommissionäre und ihre Umsätze mit (vgl. RFM. v. 30. Sept. 1920 RStBl. S. 617); die Reichstreuhandgesellschaft teilt Verkäufe von Heeresgut mit, wenn der Einzelpreis oder der im Laufe des Kalenderjahres gezahlte Gesamtpreis 200 000 M. übersteigt (RFM. v. 11. Okt. 1920, RStBl. S. 611 unter B II b, S. 615).

b) Die Auskunftpflicht steigert sich

α) in § 185 AO. zur Vorlegungspflicht.

§ 185. Wer Auskunft zu erteilen hat (§§ 177 ff.), hat, wenn es das Finanzamt mit Genehmigung des Landesfinanzamts verlangt (§ 209), diejenigen Urkunden und Schriftstücke einschließlich der einschlagenden Stellen seiner Geschäftsbücher zur Einsicht vorzulegen, die sich auf bestimmt zu bezeichnende Rechtsvorgänge beziehen. Unter den gleichen Voraussetzungen hat er Wertsachen (§ 165 Abs. 1) vorzulegen, die er für den Steuerpflichtigen verwahrt, und Einsicht in verschlossene Behältnisse zu gewähren, die er dem Steuerpflichtigen überlassen hat. Er kann die Vorlegung oder die Gewährung der Einsicht verweigern, soweit er die Auskunft über die Vorgänge verweigern könnte.

β) in § 188 AO. zur Pflicht, Sachverständigengutachten abzugeben.

§ 188. Als Sachverständiger hat auf Verlangen des Finanzamts ein Gutachten abzugeben, wer zur Erstattung von Gutachten der geforderten Art öffentlich bestellt ist oder die Wissenschaft, die Kunst oder das Gewerbe, deren Kenntnis Voraussetzung zur Begutachtung ist, öffentlich zum Erwerb ausübt oder zu ihrer Ausübung öffentlich bestellt oder ermächtigt ist.

Die Gründe, aus denen eine Auskunft verweigert werden darf, berechtigen einen Sachverständigen zur Verweigerung des Gutachtens.

Die §§ 183 und 184 gelten entsprechend.

Öffentliche Beamte sind nicht als Sachverständige zuzuziehen, wenn ihre vorgesetzte Behörde erklärt, daß dies dem Dienste nachteilig sein würde.

c) Besondere Auskunftpflichten bestehen für Banken in der Form der Anzeigepflicht des § 189 AO. (Kundenverzeichnis). Das Kundenverzeichnis kann auch für die Umsatzsteuer Material bringen, hat aber in erster Linie für die Besitzsteuer Bedeutung. Das gleiche gilt für die Anzeigepflicht der Treuhänder usw. in § 190 AO.

d) Eine besondere Auskunftpflicht besteht ferner in § 167 AO. für Grundstücksbesitzer.

α) Text des § 167 AO.

§ 167. Jeder Besitzer eines Grundstücks hat dem Finanzamt auf Verlangen sämtliche Bewohner des Grundstücks mit Namen, Berufsstellung, Geburtsort und Geburtstag anzugeben. Die Haushaltungsvorstände haben den Hausbesitzern über die Personen, die zu ihrem Haushalt gehören, einschließlich der Untermieter und der Schlafstellenmieter, Auskunft zu erteilen; diese sind ihnen zu entsprechender Auskunft verpflichtet.

β) Die Auskunftpflicht ist wichtig, um Material über steuerpflichtige Personen zu erlangen (Berufsstellung) und besonders die Untervermietungen i. S. des § 25 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. oben zu § 28 S. 562) festzustellen. Die AusfBest. zum EinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. S. 359) bestimmen, daß die Personenstandsverzeichnisse für die Einkommensteuer durch bestimmte Fragen auch für die Umsatzsteuer nutzbar gemacht werden.

e) Über die besondere Auskunftpflicht der Verleger von Druckschriften über Inserate vgl. unten zu § 40.

III. Die Beistandspflicht.

1. §§ 191, 192 AO.

§ 191. Die Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden, die Beamten und Notare sowie die Verbände und Vertretungen von Betriebs- oder Berufszweigen haben den Finanzämtern jede zur Durchführung der Besteuerung und der den Finanzämtern obliegenden Prüfung und Aufsicht dienliche Hilfe zu leisten, insbesondere Einsicht in ihre Bücher, Verhandlungen, Listen und Urkunden zu gewähren. Die Unverletzbarkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses bleibt unberührt.

Schuldbuchverwaltungen, Postscheckämter, Sparkassen und Banken, die die Stellung von Behörden haben, fallen nicht unter diese Vorschrift.

§ 192. Sämtliche Behörden und Beamten haben Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den Finanzämtern mitzuteilen Die Unverletzbarkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses bleibt unberührt.

2. Die Beistandspflicht der Behörden bestand in verschiedener Formulierung und verschiedenem Umfang bereits in den meisten Steuergesetzen (vgl. § 32 des alten UStG. 1918 und die in der 1. Aufl. S. 216 gegebene Zusammenstellung). Sie ist nicht nur qualifizierte Auskunftpflicht, sondern die Pflicht zu jeder zur Durchführung der Besteuerung und der Steueraufsicht dienlichen Hilfe. Die Hilfe ist nicht bloß auf Ersuchen, sondern auch von Amtswegen durch Mitteilung von Material zu leisten. Die Beistandspflicht hat nur zwei Schranken.

a) Das Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnis bleibt unverletzt. Es wäre also z. B. unzulässig, die Post danach zu fragen, ob jemand Pakete versandt hat und an wen.

b) Der allgemeine Dienstgebrauch läßt es unzulässig erscheinen, daß eine Behörde die andere zu Handlungen veranlaßt, die sie selbst vornehmen kann.

3. Beistandspflichtig sind:

a) Behörden, Beamte und Notare (auf letztere bezieht sich aber nicht § 192) mit Ausnahme der öffentlichen Banken und bankenähnlichen Anstalten (§ 191 Abs. 2 AO.).

α) Besonders wichtig ist für die Umsatzsteuer das Zusammenarbeiten mit der Polizei. Die AusfBest. erwähnen es in § 22 (Mitteilung von ausländischen Personen, die als Neuankömmlinge gemeldet werden), in § 117 (Straßenhandel s. oben zu § 32, VII 2 S. 610), in § 189 Abs. 5 Nr. 4 (Mitteilung der Aftermietsverhältnisse). § 129 AusfBest. weist allgemein auf das Zusammenarbeiten, insbesondere auch mit den Stellen für Wucher- und Preistreibereibekämpfung, hin. Die Kriminal- und Gewerbepolizei wird zur Ermittlung von Gelegenheitshändlern und Schiebern wesentliche Dienste leisten können. Vgl. auch RFM. v. 22. Juni 1920 und v. 11. Okt. 1920 (RStBl. S. 510, 614).

β) Die Zollstellen haben bestimmte Sonderaufgaben nach dem UStG. In erster Linie haben sie Ermittlungs- und Mitteilungspflichten bei der Einfuhr von Luxusgegenständen (s. unten zu § 38) und bei der Ausfuhr von Kunstgegenständen usw. (s. unten zu § 41). Darüber hinaus werden sie auch sonst Material zu übermitteln haben: RFM. v. 28. Juli 1920 (RStBl. S. 420) legt ihnen eine Mitteilungspflicht im Veredlungsverkehr auf (s. oben zu § 17 S. 456).

γ) Über sonstige allgemeine Mitteilungspflichten von Behörden (Grunderwerbsteuerämter, Justizbehörden, Wiederaufbaubehörden usw. s. RFM. v. 11. Okt. 1920 (RStBl. S. 611) und v. 23. Dez. 1920 (RS Bl. 1921 S. 44).

b) Die Verbände und Vertretungen von Betriebs- und Berufszweigen. Über diese Einbeziehung der (an sich privatrechtlichen) Fachorganisationen in die öffentliche Organisation in der Form der Selbstverwaltung vgl. bereits oben zu § 32 VI (S. 606).

IV. In den Überwachungsvorschriften ist den Umsatzsteuerbehörden eine Aufgabe gestellt, die sich wesentlich von der steuerlichen Veranlagungsarbeit unterscheidet. Es ist eine **Verwaltungsaufgabe,** bei der Initiative, Wirtschaftskenntnis und Takt für den Erfolg entscheidend sind. Die Erlasse des RFM. v. 11. Okt. und 23 Dez. 1920 (RStBl. 1920 S. 611, 1921 S. 44) geben zahlreiche Anregungen. Für den Geist der Handhabung ist der Erlaß v. 16. Juni 1920 (Amtsbl. der RFV. 1920 S. 346) von wesentlicher Bedeutung. Er sei daher hier wiedergegeben:

Richtlinien über den Geschäftsverkehr der Reichsfinanzbehörden mit den Staats- und Gemeindebehörden.

Die Aufgabe der Reichsfinanzbehörden liegt nicht nur auf steuertechnischem und finanzpolitischem Gebiete, sondern stellt sich insbesondere für die erste Zeit, als eine bedeutungsvolle und äußerst schwierige allgemeine Verwaltungsaufgabe dar. Aus einer großen Menge von Einzelbeobachtungen habe ich den Eindruck gewonnen, als ob sich die Finanzbehörden dessen nicht in vollem Umfange bewußt sind. Die Aufgabe kann nur gelöst werden, wenn es gelingt, die Reichsfinanzverwaltung in das Ganze der Reichs- und Landesverwaltung einzufügen und wenn verhindert wird, daß sie ohne die rechte Fühlungnahme mit den übrigen Staatsorganen und mit der Bevölkerung die dringend erforderliche Unterstützung aller in Betracht kommenden Kreise entbehren muß.

Um das richtig erkannte Ziel zu erreichen, bedarf es nicht nur einer steten Fühlungnahme mit den Landesbehörden, in den größeren Ländern, insbesondere auch in den Provinzialinstanzen (Regierungs-

präsidenten usw.) und den Kreis- (Bezirks-) instanzen (Landräten, Bezirksämtern, Amtshauptmannschaften, Oberämtern usw.), sondern es wird besonders förderlich sein, wenn ein reibungsloses Zusammenarbeiten auch mit den Gemeindebehörden sichergestellt und gutes Einvernehmen nicht nur mit den Bürgermeistern (Oberbürgermeistern) der größeren Städte, sondern auch mit den Gemeindevorstehern der mittleren und kleinen Gemeinden erzielt wird. Vorzüglich die örtlichen Instanzen sind es, deren Mithilfe bei einer großen Menge wichtiger Geschäfte der Finanzverwaltung völlig unentbehrlich sind; denn es ist die allgemeine Verwaltungsaufgabe gerade der Orts- und Gemeindebehörden, in allen öffentlichen Angelegenheiten die unmittelbare Verbindung mit der Bevölkerung herzustellen. Die Gemeindevorsteher verfügen im allgemeinen über die eingehendste Kenntnis der Wirtschaftsverhältnisse und der maßgebenden Persönlichkeiten ihres größeren oder kleineren Bezirks. Sie sind als gewählte Vertrauenspersonen ihres Bezirkes, in weitem Umfange dienstlich und außerdienstlich die Ratgeber der Bevölkerung, und ihre Auffassung über Verwaltungsmaßnahmen und behördliche Anordnungen ist für die Stimmung der Einwohnerschaft nicht selten maßgebend. Es muß daher darauf ankommen, gerade bei den Gemeindeorganen die Überzeugung herzustellen und zu festigen, daß sich die Bevölkerung zur Vermeidung eines Zusammenbruchs der gesamten Wirtschaft und damit auch jeder Einzelwirtschaft mit den Steuern trotz ihrer Schwere abfinden muß, und daß durch die Reichsfinanzverwaltung alles geschieht, um ihre Aufgabe in praktischer und, soweit angängig, erträglicher Weise zu lösen und daß auf die Mitarbeit der Gemeindeverwaltungen dabei entscheidender Wert gelegt wird. Ohne Mitwirkung der Gemeindevorsteher wird insbesondere eine gute Einkommensbesteuerung nicht zu erreichen sein; das gleiche gilt z. B. von der Umsatzsteuer, insbesondere soweit Schätzungen notwendig sind, und von der Luxussteuer. Das Interesse der Gemeindeverwaltungen für die Aufgaben der Reichsfinanzverwaltung zu wecken, wird dadurch erleichtert, daß die Gemeinden an dem Gelingen der großen Aufgabe unmittelbar in stärkstem Maße interessiert sind. Das gilt nicht nur von den Steuern, an denen die Gemeinden nach dem Landessteuergesetze beteiligt sind und die Beteiligung sich nach dem örtlichen Aufkommen richtet, sondern ganz allgemein. Denn es ist nur dann angängig, der Selbstverwaltung die Lebensmöglichkeit zu erhalten, wenn die Finanzlage des Reiches sich so gestaltet, daß eine solche Rücksichtnahme in finanzieller Beziehung noch möglich erscheint. Neben den Gemeindeorganen ist auch die Mithilfe der mit den Gemeinden meist in enger Verbindung stehenden Organe der Polizeiverwaltungen bei der Durchführung der Steuerveranlagung nicht zu entbehren.

Um das dringend notwendige enge Zusammenarbeiten mit den Organen der Länder und der Gemeinden zu ermöglichen, bedarf es aber der persönlichen Fühlungnahme mit den maßgebenden Beamten. Ich lege besonderen Wert darauf, daß sowohl Euer Hochwohlgeboren wie die übrigen Beamten der Reichsfinanzbehörden jede Gelegenheit zu solcher persönlichen Fühlungnahme, und zwar auch mit den örtlichen Instanzen, wahrnehmen. Es wird insbesondere Aufgabe der Vorstände der Finanzämter sein, durch häufige Besprechungen mit den Bürgermeistern und Gemeindevorstehern einen regen Meinungsaustausch sicherzustellen, die Maßnahmen der Finanzverwaltung, vor

allem, wenn sie die Bevölkerung unmittelbar in Mitleidenschaft ziehen, möglichst schnell zur Kenntnis der Gemeindeverwaltungen zu bringen und deren von praktischer Erfahrung getragenen Anregungen entgegenzunehmen. Ich erwarte daher, daß die Vorstände der Finanzämter auch in der Art des geschäftlichen Verkehrs mit den Ortsbehörden sich der Bedeutung dieser Behörden bewußt sind. Es ist, insbesondere auch bei schriftlichem Ersuchen, ein Wortlaut zu vermeiden, der geeignet sein kann, das berechtigte Selbstgefühl der Gemeindeverwaltungen zu verletzen. Es ist zu beachten, daß die Gemeindeverwaltungen niemals in einem persönlichen Unterordnungsverhältnis zu den Finanzämtern stehen, daß sie vielmehr lediglich allgemein zur Rechtshilfe verpflichtet sind und unter den besonderen Voraussetzungen des § 22 der Reichsabgabenordnung als Hilfsorgane sachliche Weisungen entgegenzunehmen haben. Insbesondere diejenigen Beamten der Steuerverwaltung, die bisher im wesentlichen eine gerichtliche Praxis hinter sich haben, werden sich im Verkehr mit andern Behörden den in der Verwaltung üblichen Formen des Ersuchens anzuschließen haben und sich vergegenwärtigen müssen, daß sie sich diesen Behörden gegenüber nicht in der Stellung des anordnenden Gerichts befinden, sondern daß es sich darum handelt, ein Zusammenarbeiten mehrerer Glieder der gesamten öffentlichen Verwaltung sicherzustellen. Ich ersuche Euer Hochwohlgeboren ergebenst, in einzelnen Beschwerdefällen und, wo sonst solche Angelegenheiten zu Ihrer Kenntnis gelangen, nach diesen Grundsätzen zu verfahren.

Auch in diesem Zusammenhange möchte ich weiter betonen, von wie großer Bedeutung die persönliche Fühlungnahme der Organe der Finanzverwaltung mit den maßgebenden Persönlichkeiten des gewerblichen und beruflichen Lebens ist. Die Hilfe sowohl der amtlichen Berufsvertretungen (Landwirtschaftskammern, Handelskammern, Gewerbekammern, Handwerkskammern, Ärztekammern, Anwaltskammern usw.) wie der provinziellen und örtlichen Fachverbände und Interessenvertretungen ist bei der Durchführung der Steuergesetze unentbehrlich. Das gilt nicht nur für das Gebiet der Umsatz- und Luxusbesteuerung, für das ich auf diese Notwendigkeit immer wieder hingewiesen habe, sondern auch für alle andern Steuern. Ich erwarte, daß auch auf diesem Gebiete die Organe der Reichsfinanzverwaltung, insbesondere auch die Vorstände der Finanzämter, sich ihrer Verwaltungsaufgaben voll bewußt sind.

VI. Steuerberechnung und Veranlagungsverfahren.

[Überschrift des VI. Abschnitts des Gesetzes.]

Anmerkungen.

1. Der VI. Abschnitt umfaßt die §§ 33—42. Im Entw. 1919 (S. 15) war er wegen des in der NV. gestrichenen Abschnittes über die allgemeine Kleinhandelsteuer (s. S. 419) der VII. Abschnitt (§§ 37—46). Im alten UStG. 1918 enthielten die §§ 17—37 die entsprechenden Vorschriften. Vgl. auch Anmerkung 1—3 zum V. Abschnitt (S. 569).

2. Auch durch die Ausscheidung der zum V. Abschnitt zusammengefaßten Überwachungsvorschriften (S. 569 ff.) ist der Inhalt des VI. Abschnittes nicht gleichmäßig geworden. Im wesentlichen enthält er das mit der Steuerver-

anlagung zusammenhängende formelle Steuerrecht. Es sind aber vier Bestandteile zu unterscheiden.

a) Einige Vorschriften haben unmittelbar materiell-rechtliche Bedeutung; ihre Behandlung im VI. Abschnitt ist also systemwidrig. Das sind:

α) § 33 Abs. 1, der freilich im wesentlichen § 8 Abs. 1 Satz 2 wiederholt (s. zu § 8 A I S. 353 und zu § 33 II S. 622);

β) § 34, der für die Höhe der steuerpflichtigen Gesamteinnahme ausschlaggebend ist und daher nach § 8 gehörte (s. dort C V 2 S. 376, § 9 V 2 c S. 383);

γ) § 39, soweit er über den Eintritt der subjektiven Steuerpflicht Vorschriften trifft (vgl. zu § 23 V 3 S. 515f.);

δ) § 38 und § 41 Abs. 2, soweit sie als Steuermaßstab den gemeinen Wert vorsehen: sie gehörten insoweit nach § 8 (s. dort D III S. 377).

b) Einige Vorschriften sind Überwachungsvorschriften und gehörten daher streng genommen in den V. Abschnitt:

α) § 33 Abs. 2 Satz 3 (Abkürzung der Steuerabschnitte, s. oben zu § 32 V 2 e S. 606);

β) § 40 als besondere Auskunftpflicht der Inserenten und Verleger zur Überwachung des Privatluxushandels (vgl. Anhang zum V. Abschnitt II 4 e S. 616);

γ) § 38 Abs. 3, § 41 Beistandspflicht der Zollstellen (s. Anhang zum V. Abschnitt III 3 a β S. 617).

c) Formelle Steuerberechnungsvorschrift (ohne materiell-rechtliche Bedeutung) ist der wichtige § 33 wegen der Steuerabschnitte.

d) Der Rest enthält das Veranlagungs- und Erhebungsverfahren (Steuererklärung, Steuerfestsetzung, Steuerzahlung, Verzinsungspflicht usw.).

3. Für den VI. Abschnitt ist die Bedeutung der AO. besonders stark. Der Abschnitt ist ohne die Ergänzung durch die AO. unvollständig. Bei der Kommentierung ist die AO. überall herangezogen, ohne daß eine erschöpfende Kommentierung ihrer Vorschriften in Betracht kommen konnte. Vgl. zur AO. bisher bes. den systematischen Überblick von Kloß in Marcuse „Das neue Reichssteuerrecht" Bd. I (1920) S. 5—74, ferner die Handausgabe von Buck und Lucas (1920).

§ 33.

(1) **Die Steuer wird in den Fällen des § 1 Nr. 1 und 2 nach dem Gesamtbetrage der Entgelte berechnet, die der Steuerpflichtige im Laufe eines Steuerabschnitts für seine Leistungen vereinnahmt hat.**

(2) **Der Steuerabschnitt beträgt ein Kalenderjahr und, wenn sich die steuerpflichtige Tätigkeit nicht auf das ganze Kalenderjahr erstreckt, den entsprechenden Teil des Kalenderjahrs. Bei der erhöhten Steuer der §§ 15, 21 und 25 beträgt der Steuerabschnitt ein Kalendervierteljahr und, wenn sich die steuerpflichtige Tätigkeit nicht auf das ganze Kalendervierteljahr erstreckt, den entsprechenden Teil des Kalendervierteljahrs. Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen kann die Steuerstelle anordnen, daß die Steuerabschnitte (Satz 1 und 2) kürzer bemessen werden, und gestatten, daß auch in den Fällen der §§ 15, 21 und 25 die Steuerberechnung nach Kalenderjahren erfolgt.**

(3) Für die Fälle des § 1 Nr. 3 bestimmt der Reichsrat, unter welchen Voraussetzungen die Besteuerung nach Steuerabschnitten oder für jede einzelne Versteigerung zu erfolgen hat.

(4) In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 und § 25 Abs. 2 wird die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Rechtsvorgang berechnet. Nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen kann die Steuerstelle gestatten, daß in den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 die Steuer für die in bestimmten Zeitabschnitten eintretenden steuerpflichtigen Rechtsvorgänge gemeinsam berechnet wird. Übt im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5 der Verbringer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aus, so wird die Steuer gleichzeitig mit derjenigen für die Lieferungen im Inland nach Abs. 2 berechnet.

WUStG. 1916 § 76. — Entw. 1918 § 12. — Begr. 1918 S. 40. — Ber. 1918 S. 53, 63, 77. — Altes UStG. 1918 § 16. — Entw. 1919 § 37. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 19.

Inhalt.

I. Als **Ergänzung** dienen:

1. § 138 AusfBest.

Bemessung der Steuerabschnitte.

§ 138. (1) Von der Befugnis der Abkürzung der Steuerabschnitte (§ 33 Abs. 2 letzter Satz des Gesetzes) ist insbesondere bei kleineren, der Luxussteuer unterliegenden Unternehmen, erforderlichenfalls nach Benehmen mit den Interessentenverbänden, weitgehender Gebrauch zu machen. Ebenso ist auf Antrag in entgegenkommender Weise die Besteuerung nach Kalenderjahren für Unternehmen, die wegen Leistungen besonderer Art nach dem Gesetze mit Ablauf eines Vierteljahrs erhöht steuerpflichtig sind, zu gestatten.

(2) Der Steuerabschnitt wird allgemein auf ein Kalenderjahr ausgedehnt:

a) für Zeitungen und Zeitschriften wegen der Anzeigensteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes;

b) für Banken und Bankiers, die dem Zentralverband des deutschen Bank- und Bankiergewerbes angehören, für Sparkassen, die dem Deutschen Sparkassenverband angehören, und für Kreditvereine im Sinne des Genossenschaftsgesetzes vom 14. Juni 1898 (Reichs-Gesetzbl. S. 810), die Revisionsverbänden angehören, wegen der Verwahrungssteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes.

2. Zu § 33 Abs. 3: § 156 AusfBest.

Sonderbestimmungen für Versteigerer, Notare usw.

§ 156. (1) Zur vollständigen Erfassung der Versteigerungen wird sich eine Durchsicht des Anzeigenteils der Zeitungen und Fachzeitschriften empfehlen. Zu beachten ist, daß Versteigerungen auch dann steuerpflichtig sind, wenn die Auftraggeber als solche überhaupt nicht umsatzsteuerpflichtig sind oder wegen der in Betracht kommenden Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit sind.

(2) Bei Versteigerungen (§ 1 Nr. 3, § 17 Nr. 2, § 23 Nr. 2 des Gesetzes) ist gemäß § 35 des Gesetzes die Erklärung vom Versteigerer innerhalb eines Monats nach jeder Versteigerung bei dem für den Versteigerer zuständigen Umsatzsteueramt einzureichen. Sie hat die Gesamtheit der in der Versteigerung vereinnahmten Entgelte in entsprechender Anwendung der Bestimmungen der §§ 140 ff. zu enthalten. Sind Luxusgegenstände versteigert worden, so sind Angaben für diese getrennt von den Angaben für die der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegenden Gegenstände zu machen. Die Steuer ist gleichzeitig mit der Abgabe der Erklärungen zu entrichten.

(3) Das Umsatzsteueramt kann gewerbsmäßigen Versteigerern auf ihren Antrag die Versteuerung in Anwendung des § 33 des Gesetzes, also in Jahresabschnitten bei den der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegenden Gegenständen und in Vierteljahresabschnitten bei Luxusgegenständen der in §§ 15, 21 des Gesetzes bezeichneten Art, gestatten. Derartige Versteigerer sind in die Umsatzsteuerrolle (§ 131) aufzunehmen. Das gleiche kann das Landesfinanzamt für Gerichte, Notare, Gerichtsvollzieher und sonstige Versteigerungsbeamte, wie z. B. solche von staatlichen und Gemeindeforstverwaltungen, zulassen.

3. Zu § 33 Abs. 4 Satz 2: § 19 Abs. 1 und Abs. 2 AusfBest.

§ 19. (1) In den Fällen des § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 und 5 des Gesetzes wird die Steuer für jeden einzelnen luxussteuerpflichtigen Rechtsvorgang berechnet. Das Umsatzsteueramt kann denjenigen Steuerpflichtigen, die zu den nach § 1 Nr. 1 des Gesetzes bezeichneten Personen gehören (Gewerbetreibenden), auf Antag für die Dauer eines Kalenderjahrs gestatten, die Steuer für steuerpflichtige Leistungen in bestimmten Zeitabschnitten gemeinsam zu berechnen. Demjenigen, der als Gewahrsamsinhaber im Sinne des § 17 Nr. 3 des Gesetzes steuerpflichtig ist, ist diese Vergünstigung nicht zu gewähren.

(2) Übt im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes der Verbringer eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist die Steuer gleichzeitig mit derjenigen für seine Lieferungen im Inland nach § 33 Abs. 2 des Gesetzes zu berechnen.

4. Über die rechtliche Bedeutung der Bestimmungen zu 1—3 (Delegationen in § 33 Abs. 2 Satz 3, § 33 Abs. 2, § 33 Abs. 2 Satz 3) s. unten zu II, 3.

II. Die Besteuerung nach Steuerabschnitten.

1. Die Bedeutung des Steuerabschnittes als eines Grundbegriffes der Umsatzsteuer ist bereits bei § 8 (A I S. 353) behandelt worden. § 33 Abs. 1 wiederholt den bereits in § 8 Abs. 1 Satz 2 aufgestellten Grundsatz, daß nicht der einzelne Verkehrsakt, sondern die Gesamtheit der Entgelte Berechnungsgrundlage der Steuer ist (vgl. auch § 10 S. 384 wegen der Abrundung). § 33 Abs. 1 ist also insoweit überflüssig.

2. Einen besonderen rechtlichen Inhalt hat § 33 Abs. 1 insofern, als er sagt, wann der Grundsatz gelten soll, wann also die Umsatzsteuer echte Veranlagungsteuer ist: nämlich für die Umsatzsteuer des Normaltypus — Unternehmersteuer — und zwar für die Leistungen des Unternehmers und seinen Eigenverbrauch. Das gilt, wie **Abs. 2** ergibt, nicht bloß für die allgemeine Umsatzsteuer (§ 1 Nr. 1 und 2), sondern auch für die Luxussteuer (§ 15, § 17 Nr. 1, § 21, § 23 Abs. 1 Nr. 1, § 47) und für die erhöhten Umsatzsteuern (§ 25).

3. Ergänzend dehnen **§ 33 Abs. 3** und **§ 33 Abs. 4** das Anwendungsgebiet des Steuerabschrittes aus auf die formellen Sondersteuerarten unter bestimmten Voraussetzungen, machen also auch diese formellen Sondersteuerarten zu Veranlagungssteuern. Die Ausdehnung ist erfolgt:

a) Auf Versteigerungen (§ 1 Nr. 3 ist als Typus zitiert, dasselbe gilt für § 17 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 2), soweit der RR. es auf Grund der Delegation des § 33 Abs. 3 bestimmt. Über die formelle Seite der Delegation s. zu § 16 III 1—3 S 436 f (ein Aufhebungsrecht des RT. besteht nicht). Der RR. hat in § 156 Abs. 3 AusfBest. (abgedruckt I 2 S. 622) die Versteigerer der Besteuerung nach Steuerabschritten unterstellt, soweit sie

α) gewerbliche Versteigerer oder behördliche Versteigerer sind und

β) das UStA. (LFA.) es auf Antrag gestattet. Für die Gestattung gilt formell das gleiche, wie für die Genehmigung nach § 9 (s. hierzu IV 2 c S. 382).

b) Auf die Einfuhr von Luxusgegenständen (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4), soweit es der RFM. auf Grund der Delegation des § 33 Abs. 4 bestimmt. Das ist durch § 19 Abs. 1 AusfBest. (abgedruckt oben I 3 S. 622) geschehen für den Fall, daß

α) der Einführende ein Unternehmer i. S. des § 1 Nr. 1 ist (s. oben S. 138 ff.) und

β) das UStA. es auf Antrag gestattet. Wegen der Gestattung gilt dasselbe wie zu a, *β*.

c) Auf die Ausfuhr von Kunstgegenständen usw. nach § 23 Abs. 1 Nr. 5 nach der Vorschrift des § 33 selbst in Abs. 4 Satz 3, wenn der Ausführende ein Unternehmer i. S. des § 1 Nr. 1 ist.

III. Die Arten der Steuerabschnitte (§ 33 Abs. 2).

Nach der Zeitdauer sind zwei grundsätzliche Arten von Steuerabschnitten zu scheiden: das Kalenderjahr für die allgemeine Umsatzsteuer und das Kalendervierteljahr für die Luxus- und die Leistungsteuer, dazu kommen der kürzere Steuerabschnitt bei kürzerem Bestehen des Unternehmens und der zugelassene oder angeordnete kürzere oder längere Steuerabschnitt.

1. Der Steuerabschnitt der allgemeinen Umsatzsteuer.

a) Grundsätzlich das **Kalenderjahr,** d. h. die Zeit vom 1. Jan. bis 31. Dez. Eine Ersetzung durch das Geschäftsjahr (Wirtschafts-, Betriebsjahr), wie sie z. B. § 29 Abs. 2 REinkStG. kennt, ist nicht zugelassen, wäre auch bei einer Steuer, die lediglich von der Roheinnahme eines Jahres ohne Rücksicht auf das privatwirtschaftliche Ergebnis ausgeht, nicht am Platze. Der Grundsatz gilt aber nicht für alle Umsätze, die nur mit 1,5 v. H. zu versteuern sind, vielmehr bestehen folgende Ausnahmen:

α) Zur Luxussteuer wird trotz des Steuersatzes von 1,5 v. H. der Fall des § 24 Abs. 2 (Vorlegung einer Verwendungsbescheinigung bei der Kleinhandelsteuer, zu § 24 IV S. 528 ff.) gerechnet. Die Beträge sind also nach 2 zu versteuern.

β) Für Umsätze an Luxusgegenständen des § 21, die infolge Vorlegung der Wiederveräußerungsbescheinigung (§ 22, s. S. 499) nur mit 1,5 v. H. zu versteuern sind, gilt das gleiche. Der Unternehmer kann aber nach Anm. 4 zu

Muster 24 (abgedruckt im Anhang) auch die Besteuerung mit der allgemeinen Umsatzsteuer, wenn er für diese ebenfalls eine Erklärung abzugeben hat, also nach dem Steuerabschnitt des Kalenderjahres wählen.

γ) Wie zu β wird der Fall der Umsätze von Luxusgegenständen des § 15, die der Hersteller infolge Vorlegung einer Bezugsbescheinigung (§ 19 III 2 S. 470f.) nur mit 1,5 v. H. zu versteuern hat, zu behandeln sein.

b) An die Stelle des Kalenderjahres tritt (automatisch) der Jahresteil:

α) wenn das Unternehmen noch nicht am 1. Januar bestand, sondern z. B. erst am 15. April eröffnet wurde; es läuft dann der Steuerabschnitt vom 15. April bis zum 31. Dez.;

β) wenn das Unternehmen vor Ablauf des Kalenderjahres, z. B. am 1. Okt., eingestellt wurde; es läuft dann der Steuerabschnitt vom 1. Jan. (oder — α — dem Eröffnungstag) bis zum Tage der Beendigung des Unternehmens (1. Okt.): von diesem Tage an läuft die Steuererklärungsfrist, § 35 Abs. 1.

c) Der Steuerabschnitt kann durch Anordnung des UStA. kürzer bemessen werden. Der in **§ 33 Abs. 2 Satz 3** hierüber an den RFM. erfolgten Delegation hat dieser in § 138 Abs. 1 AusfBest. (abgedruckt zu I 1) dadurch Folge geleistet, daß er weitgehenden Gebrauch von der Kürzungsmöglichkeit vorschreibt. Dem Bedürfnis nach baldiger Zahlung der Beträge, die mit der Vereinnahmung der Entgelte als Steuerschulden entstehen, aber noch bis zum Schluß des Steuerabschnittes zur Verfügung des Steuerpflichtigen bleiben, soll mit dieser Kürzungsmöglichkeit Rechnung getragen werden. Allgemein den Steuerabschnitt zu kürzen erscheint nicht angebracht, einmal weil nur eine Jahresumsatzzahl eine schätzungsweise Nachprüfung zuläßt, weiter weil eine allzu häufige Veranlagung eine zu starke geschäftliche Belastung für die Steuerpflichtigen wie für die UStA. darstellen würde: dafür, daß sie nicht zweckmäßig ist, gibt Frankreich, das allmonatlich veranlagt, mit den schlechten bisherigen Ergebnissen dieser Veranlagungen das beste Beispiel. (Wegen der hiermit zusammenhängenden Frage der An- oder Abschlagzahlungen vgl. unten zu § 37 VI S. 647.) Wie der Regierungsvertreter Ber. 1919 S. 20 ausgeführt hat, kommen insbesondere zwei Gruppen von Fällen in Betracht.

α) Die Anordnung kürzerer Steuerabschnitte (z B. eines Kalenderhalbjahres, -vierteljahres, -monats) bei unzuverlässigen Steuerpflichtigen (also Schiebern, Gelegenheitskaufleuten, Unternehmern, bei denen die Steueraufsicht Fehlen der Buchführung festgestellt hat); es ist durchaus möglich, im Falle, daß Gefahr im Verzug ist, den Steuerabschnitt auf einen Tag, oder auch auf Stunden zu bemessen und gleichzeitig Sicherheit nach § 32 Abs. 2 (oben S. 605) zu fordern.

β) Die Anordnung bei an sich zuverlässigen Steuerpflichtigen, für die aber eine mehrfache kurzfristige Bezahlung eine Erleichterung der Zahlung bedeutet. Hierher gehören vor allem (s. § 138 Abs. 1) kleinere Unternehmer, die nicht gewohnt sind, mit größeren Summen zu rechnen, so daß die Gefahr besteht, daß die hohen Steuerbeträge am Ende des Kalenderjahres nicht mehr vorhanden sind.

Die Kürzung zu c erfolgt durch Anordnung, sei es auf Antrag, sei es ohne. Die Anordnung ist eine Verfügung i. S. des § 73 AO., sie ist innerhalb eines Monats (§ 230 AO.) durch Beschwerde an das LFA. anfechtbar (§ 281 AO.). Da es sich um eine Ermessensentscheidung handelt und für sie besondere Grundsätze weder im Gesetz noch in den AusfBest. aufgestellt sind, kann die Anordnung als solche nicht durch Rechtsbeschwerde an das LFA. (§ 282 AO.) mit Erfolg angefochten werden.

2. Der Steuerabschnitt für die materiellen Sondersteuerarten (die Luxussteuern nach §§ 15, 21, 47, die Leistungssteuern des § 25).

a) Der Steuerabschnitt beträgt ein **Kalendervierteljahr**, es finden also Veranlagungen statt für die Zeit vom 1. Jan. bis 31. März, 1. April bis 30. Juni, 1. Juli bis 30. Sept. und 1. Okt. bis 31. Dez. jeden Jahres. Obgleich § 33 Abs. 2 Satz 1 nur von den §§ 15, 21, 25 spricht, wird auch für die Übergangsluxussteuer des § 47 der Steuerabschnitt auf ein Kalendervierteljahr (und nicht, wie nach § 16 des alten UStG. 1918 auf einen Kalendermonat) zu berechnen sein, denn § 47 erstreckt nur die materielle Steuerpflicht des § 8 des alten UStG. 1918 auf ein weiteres Jahr, macht sie aber formell zu einem Teil des neuen Gesetzes, nach dem sich das Veranlagungsverfahren zu richten hat. — Das neue UStG. hat im Gegensatz zum alten UStG. 1918 (§ 16) für die Luxussteuer usw. den Vierteljahres-, statt den Monatsabschnitt gewählt, weil die monatlichen Veranlagungen eine zu starke Inanspruchnahme der Steuerpflichtigen wie der Steuerbehörde darstellen: die eine Veranlagung war häufig bei Beginn der neuen noch nicht fertig. — Inwieweit sich der Steuerabschnitt nicht bloß auf die zu 15 v. H. (§§ 15, 21), 10 v. H. (§ 25), 5 v. H. (§ 27 Abs. 2) und 10 v. H. (§ 47) steuerpflichtigen Umsätze, sondern auch auf solche zu 1,5 v. H. (0,5 v. H. § 46) bezieht, ergibt sich aus 1 a α bis γ (S. 623 f.).

b) Die ersten beiden Steuerabschnitte des Jahres 1920, also die Zeit v. 1. Jan. 1920 bis 30. Juni 1920 sind ausnahmsweise in einen Steuerabschnitt zusammengezogen worden, weil die AusfBest. noch nicht fertiggestellt waren; vgl. RFM. v. 1. März 1920 (RStBl. S. 252).

c) Das Kalendervierteljahr verkürzt sich automatisch auf seinen Teil entsprechend dem zu 2 b für das Kalenderjahr Ausgeführte bei späterem Beginn oder früherer Einstellung des Unternehmens.

d) Der Steuerabschnitt kann durch Anordnung (auf Kalendermonate) verkürzt werden, entsprechend dem zu 1 c Ausgeführten.

e) Der Steuerabschnitt kann über das Kalendervierteljahr hinaus — insbesondere auf ein Kalenderjahr — verlängert werden. Von der in **§ 33 Abs. 2 Satz 3** hierüber an den RFM. erfolgten Delegation hat dieser in AusfBest. § 138 Abs. 1 Satz 2 (oben I 1 S. 621) nur insofern Gebrauch gemacht, daß vorgesehen ist, Verlängerung auf Antrag in entgegenkommender Weise zu gestatten. Dabei wird nur von der Steuerpflicht wegen Leistungen besonderer Art gesprochen: offenbar ist damit aber nicht eine Beschränkung auf die sog. Leistungsteuern des § 25 (S. 530 ff.) gemeint, die Bestimmung wird vielmehr unbedenklich auch auf die Luxussteuern der §§ 15 u. 21 bezogen werden können. RFM. v. 15. August 1920 (RStBl. S. 515) weist darauf hin, daß es sich im einzelnen nur um eine Ermessensfrage handele, über die allgemeine Grundsätze nicht aufgestellt werden könnten. Bei zuverlässigen Betrieben mit geordneter Buchführung, insbesondere bei Großunternehmungen, könne die Ausdehnung, wie es bereits unter dem alten UStG. 1918 üblich gewesen sei, zugestanden werden. Es werde sich aber empfehlen, die Unternehmer stets darauf hinzuweisen, daß sie bei der Höhe der Steuer am Ende eines ganzen Kalenderjahres sehr erhebliche Beträge zu bezahlen haben würden, und daß es für sie, besonders bei den jetzigen Kreditverhältnissen, nicht ohne Bedenken sein könne, mit der Steuerentrichtung ein ganzes Jahr zu warten. Gerade aus diesem Grunde werde die Genehmigung kleinen Betrieben mit nicht gesicherten Kreditgrundlagen nicht zu geben sein. — Wegen der „Gestattung" oder „Genehmigung" gilt das gleiche, wie für die Anordnung im Falle zu 1 c.

Allgemeine Erstreckung der Steuerabschnitte auf ein Kalenderjahr sieht § 138 Abs. 2 AusfBest. in zwei Fällen vor. Formell ist zu einer Erstreckung

nach § 33 Abs. 2 nur das UStA. zuständig, in Form der Gestattung, also auf Antrag, der RFM. kann nur nähere Bestimmung darüber treffen. Da aber die Erstreckung für die Steuerpflichtigen einen Vorteil bedeutet, ist sie, wie RFH. 2. S. v. 9. Dez. 1920, RStBl. 1921 S. 66, sich ausdrückt, nicht zu beanstanden. Sie besteht:

α) für Zeitungen und Zeitschriften, vgl. zu §§ 26/27 IX, 8 (S. 561);

β) für Banken usw. Hier gilt jetzt der gleiche subjektive Umfang der Befreiung, wie zu § 30 III 3b (S. 573).

IV. Die Besteuerung nach einzelnen Rechtsvorgängen (Verkehrsakten).

1. Diese Besteuerungsform bezieht sich auf die formellen Sondersteuerarten, die das UStG. neben dem Typus der Steuer, der periodischen Veranlagungssteuer für Unternehmer, enthält. Auch sie setzen übrigens fast sämtlich eine Veranlagung voraus, aber auf Grund einer auf den einzelnen Verkehrsakt bezüglichen Anmeldung.

2. Die in Betracht kommenden Fälle sind:

a) Die Versteigerung. Bei ihr wird die Besteuerung sich übrigens meist nicht auf einen Verkehrsakt beschränken, sondern auf die sämtlichen Umsätze einer Versteigerung. Das Verfahren vgl. zu § 156 Abs. 2.

b) Die Einfuhr von Luxusgegenständen, s. § 38.

c) Die Ausfuhr von Originalwerken usw. s. § 41.

d) Die Privatumsätze bestimmter Luxusgegenstände, Privatzimmervermietungen, Privatanzeigenübernahme, s. § 39.

3. Über die Besteuerung nach Steuerabschnitten auch bei den formellen Sondersteuerarten zu a bis c auf Grund der Delegation in **§ 33 Abs. 4 Satz 2** und der Vorschrift des **§ 33 Abs. 4 Satz 3** vgl. zu II 3 (S. 623).

4. Eine gewisse Ähnlichkeit mit der Besteuerung nach den einzelnen Rechtsvorgängen hat die Nachanmeldung innerhalb einer vom UStA. bestimmten Frist bei eingestellten Unternehmen nach **§ 35 Abs. 1 Satz 3:** es kann sich hier auch um einen einzelnen Umsatz handeln. Doch liegt, wenn nicht Einbeziehung in die noch nicht abgeschlossene Veranlagung der Gesamtumsätze des Steuerabschnittes möglich ist, eine Ergänzungsveranlagung zum Steuerabschnitt vor.

§ 34.

(1) **Hat der Steuerpflichtige Entgelte in dem gleichen Steuerabschnitt, in dem sie vereinnahmt wurden, zurückgewährt, so kann er sie von der Gesamtheit der im Steuerabschnitte vereinnahmten Entgelte absetzen.**

(2) **Hat der Steuerpflichtige Entgelte in einem späteren Steuerabschnitt, als sie vereinnahmt wurden, zurückgewährt, so kann er den entsprechenden Betrag von dem steuerpflichtigen Gesamtbetrage der Entgelte desjenigen Steuerabschnitts, in dem die Rückgewährung erfolgt, absetzen.**

Entw. 1918 § 14. — Ber. 1918 S. 40. — Ber. 1918 S. 78. — Altes UStG. 1918 § 18. — Entw. 1919 § 36. — Begr. 1919 S. 66.

Inhalt.

I. Bedeutung der Vorschrift. Der Grundsatz, daß nur „vereinnahmte“ Entgelte umsatzsteuerpflichtig sein sollen (§ 8, s. S. 353), erfordert, daß bei nachträglichen Zurückzahlungen ein Ausgleich eintritt. Der Ausgleich vollzieht sich automatisch, wenn die Minderung im gleichen Steuerabschnitt eintritt, in der die Vereinnahmung erfolgte: der Unternehmer kann hier in seiner Steuererklärung den verminderten Betrag angeben, zurückgezahlte Beträge außer acht lassen: das alte UStG. 1918 hielt diese Folgerung für so selbstverständlich, daß es gar keine Regelung traf. Jetzt hebt § 34 Abs. 1 sie noch ausdrücklich hervor. Besonderer Regelung bedurfte der Fall, daß die Rückzahlung nach Schluß des Steuerabschnittes eintritt. Für das WUStG. 1916 fehlte eine Regelung, RSchA. v. 14. Dez. 1916 (Amtl. Mitt. 1917 S. 12) lehnte daher einen Ausgleich ab. Für die höheren Sätze der Umsatzsteuer würde das, besonders bei der Luxussteuer, eine Härte bedeuten. § 18 des alten UStG. 1918 und jetzt § 34 Abs. 2 finden den Ausgleich durch Berücksichtigung im nächsten Steuerabschnitt.

II. Einzelne Anwendungsfälle.

1. Vgl. zu der (materiell-rechtlichen) Vorschrift bereits oben zu § 8 V 2 (S. 376) und für den Fall der Besteuerung nach der Solleinnahme zu § 9 V 2 c (S. 383).

Wegen der Rückgewährung bei Rücksendung der Warenumschließung (§ 8 Abs. 7) vgl. zu § 8 B III 2 (S. 363), wegen des Umtausches vgl. zu § 8 C V, 1 c (S. 376).

2. Nur für die Zurückgewährung der Entgelte ist ein Ausgleich zulässig. Nicht abzugsfähig sind Schadenersatzbeträge, Vorzugzinsen, Konventionalstrafen wegen vertragswidriger als verspäteter Leistung. Ebensowenig können Zinsen für die bereits gezahlten Beträge abgesetzt werden. Auch bei Hingabe an Zahlungs Statt kommt § 34 nicht in Betracht, wenn der Empfänger den an Zahlungs Statt genommenen Gegenstand nicht „realisieren“ kann: er ist bezahlt, muß daher das Entgelt versteuern und kann seine spätere Entwertung oder den Ausfall nicht abziehen. Streng genommen müßte das auch gelten, wenn dieser Gegenstand ein Wechsel oder sonst eine in einem Papier verkörperte Forderung ist. Meist werden diese Papiere nur zahlungshalber angenommen, und dann liegt zweifellos ein nach § 34 berücksichtigungsfähiger Ausfall vor, wenn die Realisierung nicht eintritt und der Gläubiger andere Deckung nicht erhält. Ist aber der Wechsel ausnahmsweise an Zahlung Statt genommen, so erscheint es zweifelhaft, ob die entgegenkommende Erklärung des Regierungsvertreters (Ber. 1918 S. 78), daß auch dann eine Absetzung gestattet sein sollte, wenn der Wechsel sich als uneinziehbar erweist, rechtlich haltbar ist.

III. Eine **zeitliche Grenze** ist nicht vorgesehen. Es handelt sich in § 34 auch nicht um einen verjährbaren Anspruch, sondern um eine materiell-rechtliche Vorschrift über den Umfang der Steuerschuld in jedem einzelnen Steuerabschnitt. § 34 gilt daher unbegrenzt. Nach rückwärts bildet die Grenze die Geltung der Umsatzsteuer. Es scheint unbedenklich, dabei auch das alte UStG. 1918 einzubeziehen (nicht auch — s. zu I — das WUStG. 1916), also die Kürzung z. B. im Steuerabschnitt 1921 noch zuzulassen, wenn im ersten Steuerabschnitt des alten UStG. 1918 (d. h. v. 1. August bis 31. Dez. 1918) oder im zweiten Steuerabschnitt des alten UStG. (Kalenderjahr 1919) ein Entgelt versteuert worden ist, das 1921 ganz oder zum Teil zurückbezahlt wird. Nur ist dann zu berücksichtigen, daß die Steuer damals nur 0,5 v. H. betrug. Der 1921 zurückgezahlte Betrag kann daher nicht voll, sondern nur zu einem Drittel von den Gesamtentgelten des Steuerabschnittes 1921 abgesetzt werden.

IV. Zur **Kontrolle** der richtigen Handhabung der Absetzung dient — entsprechend § 18 Satz 2 des alten UStG. 1918 — § 35 Abs. 2 über die besondere Angabe in der Steuererklärung, sofern die Absetzung sich auf Entgelte aus früheren Steuerabschnitten bezieht.

Wer von der Befugnis des § 34 Abs. 2 Gebrauch macht, ohne tatsächlich das abgesetzte Entgelt im Steuerabschnitt der Vereinnahmung versteuert zu haben, macht sich einer Steuerzuwiderhandlung schuldig: er hinterzieht absichtlich oder fahrlässig Steuern (s. unten zu § 43).

V. Anwendbarkeit auf die Rückgewährung außerhalb von Steuerabschnitten.

1. § 34 setzt voraus, daß die Rückgewährung innerhalb eines (des gleichen, wie des der Vereinnahmung, oder eines folgenden) Steuerabschnittes erfolgt. Es fragt sich, ob danach ein Ausgleich der Veranlagung nicht mehr möglich ist, wenn ein vereinnahmter und zur Versteuerung angemeldeter Betrag außerhalb eines Steuerabschnittes ganz oder teilweise zurückgewährt wird. Es sind folgende Möglichkeiten dieser Art vorhanden:

a) Der Unternehmer hat seinen Betrieb eingestellt, ein Steuerabschnitt für ihn läuft nicht mehr, auch keine Nachanmeldungsfrist nach § 35 Abs. 1 Satz 3. Er muß ein Entgelt, das er früher in seinem Betrieb vereinnahmt und auch versteuert hat, zurückzahlen.

b) Es handelt sich um ein Entgelt, das der Einzelversteuerung nach § 33 Abs. 4 (vgl. zu § 33 IV S. 626) unterliegt (Versteigerung, Einfuhr, Ausfuhr, Privatumsatz). Die Anmeldung ist erfolgt, das Entgelt muß ganz oder teilweise zurückgezahlt werden.

2. Sieht man in § 34 den Ausdruck eines Grundsatzes des materiellen Umsatzsteuerrechts, so erscheint es unbedenklich, diesen Grundsatz analog auf diese Fälle anzuwenden. Dabei wird folgendermaßen zu verfahren sein.

a) Die Anmeldung des Entgelts zur Besteuerung ist erfolgt, sie hat aber noch nicht zur Veranlagung geführt. Das UStA. hat die Rückgewährung, die ihr nachgewiesen wird, ohne weiteres zu berücksichtigen.

b) Die Veranlagung ist bereits erfolgt und unanfechtbar geworden. Dann kann nur eine besondere Erstattung der auf das Entgelt entfallenen gezahlten Steuer helfen, da eine Neuveranlagung unter Berichtigung des Steuerbetrages nach § 212 AO. nicht angängig ist. Es bedarf dazu keines Billigkeitserlasses nach § 108 Abs. 1 AO. (abgedruckt zu § 16 I S. 436). Vielmehr wird man einen rechtlich geschützten Anspruch auf Grund des durch analoge Anwendung des § 34 gewonnenen Rechtssatzes anzunehmen haben. Es ist also m. E. nicht ausreichend, wenn § 195 Abs. 2 AusfBest. eine Erstattung der bei Privatumsätzen verwendeten Stempelzeichen zur Ermessensfrage („kann" erfolgen) macht: einmal muß das gleiche auch bei Barentrichtung gelten und dann handelt es sich um einen Rechtsanspruch. Auf den Erstattungsantrag sind § 127 AO. (Antrag an das UStG.), § 130 AO. (Befristung auf 1 Jahr nach Schluß des Jahres, in dem die Rückgewährung erfolgt) anzuwenden. Bei Ablehnung (Bescheid mit Rechtsmittelbelehrung nach § 127 Abs. 2 AO.) ist das Berufungsverfahren (vgl. unten zu § 36 I g S. 637) gegeben.

3. Im Falle der Versteigerung entsteht noch die besondere Frage, wer erstattungsberechtigt ist. Veranlagt ist der Versteigerer (§ 11 Abs. 2). Er hat aber das Entgelt nicht zurückgewährt, sondern sein Auftraggeber. Mit Rücksicht darauf, daß wirtschaftlich den Auftraggeber auch die Steuer getroffen hat (s. oben zu § 11 IV 1 S. 388 f.), wird ihm der Erstattungsanspruch zuzubilligen sein.

§ 35.

(1) Der Steuerpflichtige hat der Steuerstelle innerhalb eines Monats nach Ablauf des Steuerabschnitts (§ 33) oder in den Fällen der § 17 Nr. 2 und 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 2, 4 und 5 nach Eintritt des steuerpflichtigen Vorganges eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuerstelle kann auf Antrag die Frist verlängern, sie kann die Fristverlängerung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen. Hat der Steuerpflichtige seine Tätigkeit eingestellt und sind die Entgelte für seine Leistungen noch nicht vollständig eingegangen, so haben nach näherer Anordnung der Steuerstelle Nachanmeldungen stattzufinden.

(2) Die Steuererklärung hat, wenn sie sich auf einen Steuerabschnitt bezieht (§ 33 Abs. 1 und 2), zu enthalten:

1. die Gesamtheit der vereinnahmten Entgelte, einschließlich der für steuerfreie Leistungen; nach Maßgabe der näheren Bestimmungen des Reichsrats können hiervon Ausnahmen zugelassen werden;

2. die für steuerpflichtige Leistungen vereinnahmten Entgelte;

3. die Trennung dieser Entgelte, je nachdem sie Leistungen betreffen, die unter die §§ 13, 15, 21 und 25 fallen; gilt für diese ein kürzerer Steuerabschnitt und ist daher über sie eine Steuererklärung bereits abgegeben, so sind sie nochmals in der Steuererklärung für das ganze Kalenderjahr gesondert aufzuführen;

4. die nach § 34 Abs. 2 zurückgewährten Entgelte;

5. die nach den §§ 4 und 19 beantragten Vergütungen.

(3) Der Reichsminister der Finanzen kann nähere Bestimmungen über den Inhalt und die Form der Steuererklärung erlassen.

Entw. 1918 § 13. — Begr. 1918 S. 40. — Ber. 1918 S. 53, 77. — Altes UStG. 1918 § 17. — Entw. 1919 § 39. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 22, 52.

Inhalt.

I. Ergänzende Vorschriften.

1. Heranzuziehen sind die Vorschriften der AO.

a) Über die Steuererklärungspflicht § 168 Abs. 1 und 2 (Abs. 3) vgl. hierüber zu § 30 I 1 S. 572), §§ 169, 170, 171.

§ 169. Dem Steuerpflichtigen im Sinne der §§ 168, 170 bis 176 steht gleich, wer verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben. Soweit

nichts anderes bestimmt ist, ist zur Abgabe einer Steuererklärung jeder verpflichtet, bei dem nach Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist.

§ 170. Die Steuerpflichtigen können die Steuererklärungen schriftlich einreichen oder mündlich vor dem Finanzamt abgeben.

Wenn sie die Frist nicht wahren, kann ihnen das Finanzamt zugunsten des Reichs einen Zuschlag bis zu zehn vom Hundert der endgültig festgesetzten Steuer auferlegen. Das Finanzamt hat den Zuschlag zu unterlassen oder zurückzunehmen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint.

§ 171. Wenn sich die Steuererklärungen auf Wertangaben zu erstrecken haben, und sich der Wert nicht aus dem Nennbetrage, dem Kurswert oder aus Zahlungen ergibt, hat der Steuerpflichtige, soweit er nicht den Wert zu schätzen hat, die Tatsachen anzugeben, die er zur Ermittlung des Wertes beizubringen vermag.

b) Über die Prüfung der Steuererklärungen §§ 204 und 205 AO.

§ 204. Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen.

§ 205. Das Finanzamt hat die Steuererklärungen (§ 168) zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, daß Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.

Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen; es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach §§ 172 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

Die Kosten der Ermittlungen trägt der Steuerpflichtige, wenn das Endergebnis das seinen Angaben entsprechende Ergebnis um mehr als ein Drittel übersteigt, es sei denn, daß die Abweichung durch die Schwierigkeit der Wertabschätzung oder sonstigen entschuldbaren Irrtum hervorgerufen ist.

Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

c) Über die besonderen Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Prüfung der Steuererklärungen die §§ 172, 173 AO.

§ 172. Im Falle des § 205 Abs. 1, 2 hat der Steuerpflichtige nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äußern soll, vor dem Finanzamt zu erscheinen, wenn er nicht durch triftige Gründe daran verhindert ist. Er hat ihm wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. Kann er nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben, so hat er Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen.

Das Finanzamt kann schriftliche Auskunft verlangen.

§ 173. Auf Verlangen (§ 205 Abs. 1, 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlaß geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt

aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.

Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

d) Wegen der aus den Überwachungsvorschriften sich ergebenden Pflichten der Steuerpflichtigen und Rechte der Umsatzsteuerämter s. oben zu §§ 30—32.

2. Über Inhalt und Form der Steuererklärungen vgl. unten AusfBest. §§ 139—146, sowie im Anhang die Muster 22—30.

II. Die Umsatzsteuer wird durch § 35 zu einer **Deklarationssteuer.**

1. Die Form der Deklarationssteuer gilt nicht bloß für den Typus der Umsatzsteuer, die Besteuerung des Unternehmers (§ 1 Nr. 1, §§ 15, 21, § 25 Abs. 1, § 47), sondern auch für die formellen Sondersteuerarten, d. h. für die Besteuerung der Versteigerung, der Einfuhr und der Ausfuhr. Nur in den Fällen der Steuerpflicht von Privatumsätzen (§ 23 Abs. 1 Nr. 3, § 25 Abs. 2) tritt an die Stelle der Deklaration grundsätzlich die Selbstversteuerung (durch Verstempelung oder Einzahlung, § 39 S. 652). Diese Ausdehnung der Deklaration auch auf die meisten formellen Sondersteuerarten war im alten UStG. 1918 noch nicht in dem Umfang durchgeführt, vielmehr galt auch für die Ein- und Ausfuhr die Selbstversteuerung (durch Einzahlung, § 26 des alten UStG. 1918).

2. Das Wesen der Steuererklärung.

a) Von der Selbstversteuerung unterscheidet sich die Steuererklärung dadurch, daß sie lediglich eine Grundlage der ihr folgenden Steuerfestsetzung ist, die erst ihrerseits die Zahlungspflicht entstehen läßt (mag auch die Steuerschuld schon vorher entstanden sein, s. zu § 37 S. 643). Die Selbstversteuerung kann der Steuererklärung sich stark annähern, wenn sie in der Form einer Anmeldung erfolgt, wie es bei dem WUStG. 1916 der Fall war: aber auch in solchem Falle wird die Steuer mit der Anmeldung unmittelbar in Höhe der angemeldeten Summe fällig, während bei der Steuererklärung erst das Veranlagungsverfahren einsetzt.

b) Die Steuererklärung gibt dem Steuerpflichtigen kein Recht darauf, daß er zu der erklärten Summe veranlagt wird. Das UStA. kann den Steuerpflichtigen vielmehr sowohl höher wie niedriger (§ 204 AO., oben I 1 b S. 630) veranlagen. Die Steuererklärung gibt nach § 205 Abs. 4 AO. nur ein Recht auf Anhörung, soweit zu ungunsten des Steuerpflichtigen von der Steuererklärung abgewichen werden soll: ist das Recht verletzt, so wird die Steuerveranlagung damit nicht nichtig, wird auch im Rechtsmittelverfahren nicht ohne weiteres aufgehoben, vielmehr wird die Anhörung im Rechtsmittelverfahren nachgeholt (vgl. § 264 AO.).

c) Die Steuererklärung bedeutet auch keine Bindung des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige kann sie widerrufen, nur wird sie als Unterlage für die Steuerfestsetzung auch nach ihrem Widerruf in Betracht kommen, solange der Steuerpflichtige keine neuen Angaben macht, deren Richtigkeit er nachweist oder deren Richtigkeit sich bei den eigenen Ermittlungen des UStA. oder der Rechtsmittelbehörde, soweit sie zur Tatsachenermittlung befugt ist (§ 250 AO.), ergibt.

III. Subjekt der Steuererklärungspflicht ist

1. ohne besondere Aufforderung jeder, der als Unternehmer (§ 1) der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegt oder auf den die besondere Steuerpflicht der §§ 15, 21, § 1 Nr. 3, § 17 Nr. 2, 3, § 23 Abs. 1 Nr. 2, 4, 5, § 47 zu-

treffen. Wer glaubt, nicht steuerpflichtig zu sein, ist nicht erklärungspflichtig, er sieht aber von der Erklärung auf seine eigene Verantwortung ab, d. h. er hat die Folgen der Versäumnis zu tragen, wenn sich seine Steuerpflicht später herausstellt. Im Zweifel wird derjenige, der ausschließlich Umsätze ausgeführt hat, die er seinerseits aus besonderen Rechtsgründen für frei hält, gut tun, eine Erklärung abzugeben, in der er seine Befreiung behauptet.

2. Auf Grund besonderer Aufforderung jeder, den das UStA. zur Steuererklärung besonders auffordert: die Steuererklärung ist sodann abzugeben, auch wenn der Aufgeforderte sich für befreit hält (§ 169 AO., oben I 1 a S. 629).

IV. Der Umfang der Steuererklärungspflicht.

Es ist zwischen Steuererklärungen, die sich auf einen Steuerabschnitt beziehen, und anderen Steuererklärungen zu scheiden:

1. Steuererklärungen, die sich auf einen Steuerabschnitt beziehen, sind nicht bloß diejenigen im Falle des Normaltypus der Unternehmersteuer, sondern auch diejenigen in den Sonderfällen, bei denen Besteuerung nach Steuerabschnitten gemäß § 33 Abs. 3 und 4 zugelassen ist (s. zu § 33 II, 3 S. 623; die Bezugnahme nur auf § 33 Abs. 1 und 2 in § 35 Abs. 2 Satz 1 steht dem nicht entgegen). Für diese Steuererklärungen gelten

a) § 35 **Abs. 2** der den Umfang durch Aufführung der notwendigen Angaben umschreibt. Wichtig ist dabei besonders die Bestätigung der bereits unter dem alten UStG. 1918 verfolgten Praxis, daß auch die angeblich steuerfreien Umsätze aufzuführen sind. Von diesem Grundsatz gibt es nur zwei Ausnahmen:

α) Die Notare brauchen die Gebühren für ihre öffentlich-rechtliche Tätigkeit nicht mit anzugeben (das folgt aus ihrer Befreiung von der Buchführung für diese Gebühren, § 109 AusfBest.);

β) die Banken in dem zu § 30 (S. 573) angegebenen Sinne (s. RFM. v. 31. Jan. 1920 RStBl. S. 196. Vgl. auch die Pauschalierungsmöglichkeit nach dem Erlaß des RFM. v. 10. Nov. 1920 (RStBl. 1921 S. 8, Sparkasse 1920 S. 449).

b) Die AusfBest., die der RFM. auf Grund der Delegation des § 35 Abs. 3 erläßt. Das sind die §§ 139—143 AusfBest. (Abdruck s. unten). Die Delegation bezieht sich auch auf den Inhalt der Steuererklärung. Sie hat damit eine weitergehende Bedeutung als § 168 Abs. 1 Satz 2 AO., wofür Strutz BZuwStG. S. 268 zu 2 wohl mit Recht annimmt, daß die AusfBest. nur binden, soweit sie nicht mit dem Gesetz in Widerspruch stehen. Im vorliegenden Fall ist die Delegation dahin aufzufassen, daß die Bestimmungen sowohl über den vorher aufgestellten Katalog von Angaben hinausgehen, als auch ihn beschränken können. Für diese Beschränkungen gibt übrigens **§ 35 Abs. 2 Nr. 1** noch eine (überflüssige) weitere Delegation. Die AusfBest. haben danach einen dreifachen Inhalt.

α) Sie erläutern, z. B. soweit sie eine Spezialisierung der steuerfreien Umsätze fordern (§ 140 Nr. 2—4).

β) Sie dehnen aus, indem sie in § 142 die Behandlung der Übergangsumsätze regeln (s. auch zu § 46).

γ) Sie schränken ein, indem sie in § 143 Abs. 2 vereinfachte Muster zulassen.

Im übrigen kann auf die sehr eingehenden §§ 139 ff. und die Muster verwiesen werden (zuständig: LFA.; im einzelnen Fall kann sich selbstverständlich auch das UStA. mit jeder abgekürzten sachlich ausreichenden Erklärung begnügen).

2. Steuererklärungen, die sich auf einzelne Rechtsvorgänge beziehen. Für sie gilt zwar § 35 Abs. 1, aber nicht § 35 Abs. 2. Der objektive Umfang ergibt sich hier aus den Sondervorschriften: für Einzelversteigerungen aus § 33 Abs. 2 und dem dadurch gedeckten § 156 Abs. 2 AusfBest., für Ein- und Ausfuhr aus §§ 38 und 41 (s. dort).

3. § 171 AO. (oben zu I 1 S. 630) über Wertangabe gilt für die Fälle zu 1 und zu 2. Die Vorschrift hat bei der Umsatzsteuer Bedeutung bei Tauschgeschäften, für den Eigenverbrauch und bei Ein- und Ausfuhr (vgl. oben zu § 8 D III S. 377).

V. Die Form der Steuererklärung.

1. Sie kann schriftlich oder mündlich abgegeben werden, § 172 AO. (s. auch § 143 Abs. 5 AusfBest.).

2. Die vorgeschriebenen Vordrucke sind auszufüllen. Es genügt also im allgemeinen nicht, eine schriftliche Erklärung ohne Beantwortung der in den Mustern gestellten Einzelfragen. Ob das UStA. den Mangel rügen will, ist seine Ermessensfrage. Auch die mündliche Abgabe hat sich auf die Beantwortung der Fragen der Steuererklärungsformulare zu erstrecken.

3. Die Versicherung der Abgabe nach Wissen und Gewissen ist obligatorisch. Ohne sie gilt die Erklärung als nicht abgegeben (vgl. die bei Strutz, KrStG. Anm. 5 zu § 26 zit. Erkenntnisse des pr. OVG.).

4. Wegen der Aufforderung zur Steuererklärung, der Zusendung von Vordrucken, der Erinnerung vgl. AusfBest. § 144, 145.

VI. Die Steuererklärungsfrist.

1. Die Frist beträgt einen Monat (nicht bloß vier Wochen). Sie beginnt mit dem Ablauf des Steuerabschnittes im Falle IV 1 oder nach dem Rechtsvorgang im Falle IV 2. Im Normalfall endet der Steuerabschnitt mit dem Ende eines Kalenderjahres oder Kalendermonats, die Frist läuft dann einen vollen Kalendermonat: den Januar bei der allgemeinen Umsatzsteuer, je den Januar, April, Juli, Oktober bei den erhöhten Steuern. Für die Fristberechnung gilt das BGB. (§ 64 AO.).

2. Die Frist ist keine Ausschlußfrist.

a) Auch eine nach Ablauf der Frist eingereichte Erklärung ist eine Steuererklärung mit der zu II 2 S. 631 dargelegten rechtlichen Bedeutung und ist zu beachten, wenn die Veranlagung noch nicht erfolgt ist.

b) Die Frist kann verlängert werden: § 35 Abs. 1 Satz 2, ebenso AO. § 65. S. auch § 139 Abs. 3 AusfBest. Die Fristverlängerung ist auch dann ganz gewährt (verhindert Bestrafung und schiebt die Veranlagung auf), wenn die Frist vor Gewährung und selbst vor Beantragung abgelaufen war. Keine Fristverlängerung ist die Erinnerung nach Ablauf der Frist (sie hindert also die Bestrafung nicht, enthält allerdings, wenn sie befristet ist, die Zusicherung, daß vor Ablauf der Frist nicht veranlagt werden würde. Die Verlängerung kann von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden: wird die Sicherheit nicht geleistet, so treten die Fristversäumnisfolgen ein.

3. Die Frist ist gewahrt, wenn die Erklärung sich im Augenblick des Ablaufs der Frist in der Verfügungswelt des UStA. befindet. Dazu genügt auch, daß sie im Briefkasten des UStAs. steckt, auch wenn an dem betreffenden Tage eine Leerung des Briefkastens nicht mehr stattfindet, also wenn der Brief mit der Steuererklärung erst nach den Amtsstunden in den Briefkasten geworfen worden ist (pr. OVG. v. 18. Jan. 1918 MinBl. S. 94). Das gleiche gilt, wenn der Brief noch am Tage des Fristablaufes bei dem Postamt zum Abholen bereit lag. Der Nachweis rechtzeitiger Absendung eines eingeschriebenen Briefes befreit ebenfalls von den Versäumnisfolgen. — Der Eingang muß bei dem

zuständigen UStA. erfolgen: die Frist ist also nicht gewahrt, wenn die Weitergabe durch das unzuständige an das zuständige Amt nicht noch zum rechtzeitigen Eingang bei diesem führt.

VII. Die Folgen der Fristversäumnis.

1. Erzwingung der Erklärung durch die Zwangsmittel des § 202 AO. (Vgl. § 146 AusfBest.)

2. Festsetzung eines Zuschlages s. § 170 Abs. 2 AO. (oben I 1 S. 630).

3. Der Steuerpflichtige verliert das Anhörungsrecht nach § 205 Abs. 4 AO. (s. oben zu II 2b). Schätzung wird meist die Folge sein. Doch ist zu beachten, daß das UStA. von Amtswegen Ermittelungen anstellen kann, es wird z. B. die Bücher einsehen. Ergeben sie die steuerpflichtigen Entgelte, so wird danach die Steuer, also ohne Schätzung berechnet (vgl. unten zu § 36 III (S. 638 f.).

4. Kriminelle Bestrafung s. zu § 43.

VIII. Die Prüfung der Steuererklärung.

1. Vgl. darüber die Vorschriften der AO., oben zu I 1 b bis c (S. 630).

2. Zu beachten ist, daß dem UStA. selbstverständlich auch bei Prüfung der Steuererklärung alle Befugnisse zur Seite stehen, die sich aus den Überwachungsvorschriften (§§ 30—32), besonders aus dem Recht der Bücherprüfung (S. 587 ff.) und der Steueraufsicht (S. 603 ff.) ergeben. Die Auskunftpflicht der Steuerpflichtigen kann zur Herbeiführung ergänzender Angaben ausgenutzt werden.

36.

(1) Die Steuerstelle setzt die Steuer fest und erteilt dem Steuerpflichtigen einen Bescheid.

(2) Im Falle des § 33 Abs. 2 Satz 2 kann nach Abschluß eines Kalenderjahrs für den gesamten Umfang des abgelaufenen Jahres oder, bei vorheriger Einstellung der Tätigkeit, nach der Einstellung für den Umfang des verflossenen Teiles des Jahres eine Nachveranlagung vorgenommen werden.

Entw. 1918 § 18, 19. — Begr. 1918 S. 41. — Ber. 1918 S. 25, 53, 78. — Altes UStG. 1918 § 23. — Entw. 1919 § 40. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 20.

Inhalt.

I. 1. § 36 enthält gegenüber den §§ 22, 23 des alten UStG. 1918 über das Festsetzungsverfahren nur wenige Vorschriften. Die **Ergänzung** bildet jetzt die **AO.** In Betracht kommen in erster Linie:

a) Wegen der Steuerfestsetzung und der Schätzung § 210.

§ 210. Nach Abschluß seiner Ermittlungen stellt das Finanzamt die Steuer fest. Soweit es die Besteuerungsgrundlagen nach seinen Ermittlungen nicht feststellen oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann.

Wenn eine Schätzung notwendig geworden ist, weil der Steuerpflichtige Verpflichtungen, die ihm durch die Steuergesetze auferlegt sind, schuldhaft nicht genügt hat und dies im Steuerbescheide festgestellt worden ist, ist wegen der Höhe der Schätzung nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt zulässig. Die Frist zur Einlegung der Beschwerde beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Steuerbescheid im übrigen unanfechtbar geworden ist. Das Landesfinanzamt hat die Entscheidung bis zu diesem Zeitpunkt auszusetzen und entscheidet endgültig.

Die Vorschriften des Abs. 3 gelten nicht für den Fall der Verweigerung einer Versicherung an Eides Statt.

b) Wegen der zeitlichen Zulässigkeit der Steuerfestsetzung §§ 120, 121, 122 Abs. 1, § 81 Abs. 1 Satz 1 und 2.

§ 120. Die Ansprüche des Reichs aus Steuergesetzen unterliegen der Verjährung.

§ 121. Die Verjährungspflicht beträgt bei Zöllen und Verbrauchssteuern ein Jahr, bei den Ansprüchen auf die übrigen Steuern und auf die Sicherheiten nach dem Gesetze gegen die Steuerflucht fünf Jahre; bei hinterzogenen Beträgen läuft sie zehn Jahre. Die übrigen Ansprüche verjähren in einem Jahre.

§ 122. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch (§ 120) entstanden ist (§ 81).

§ 81. Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Daß es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrags bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus . . .

c) Wegen des Inhalts des Steuerbescheids § 211.

§ 211. Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.

Sie sollen ferner enthalten:

1. *eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,*
2. *die Grundlagen der Festsetzung und Veranlagung, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,*
3. *eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer oder Sicherheit zu entrichten ist,*
4. *die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.*

Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen.

d) Wegen der Bek nntgabe des Steuerbescheids § 73.

§ 73. Verfügungen (Entscheidungen, Beschlüsse, Anordnungen) der Behörden für einzelne Personen werden dadurch wirksam, daß sie

demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). Öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen genügt, wo sie nach den Steuergesetzen zugelassen ist. Zustellung ist nur erforderlich, wo sie ausdrücklich vorgesehen ist.

Einem Anwesenden kann eine Verfügung mündlich bekanntgegeben werden; auf Verlangen ist ihm eine Abschrift der Verfügung zu erteilen.

e) Wegen nachträglicher Abänderung des Steuerbescheids §§ 74 und 76.

§ 74. Bis zu ihrer Bekanntgabe (§ 73) können Verfügungen zurückgenommen, geändert oder durch andere Verfügungen ersetzt werden.

Entscheidungen, die auf Grund einer mündlichen Verhandlung verkündet werden, können nach ihrer Verkündung nicht mehr zurückgenommen oder geändert werden.

Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können auch nach der Bekanntgabe oder Verkündung berichtigt werden.

§ 76. Einen Steuerbescheid im Sinne der §§ 211, 220 kann die Behörde, die ihn erlassen hat, zurücknehmen oder ändern:

1. *wenn der Bescheid Zölle oder Verbrauchsabgaben betrifft,*
2. *wenn er andere Steuern betrifft, falls der Steuerpflichtige zustimmt; ist jedoch ein solcher Bescheid bereits unanfechtbar geworden, so darf er nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen zurückgenommen oder geändert werden.*

Die Vorschriften über die Nachforderung hinterzogener Steuern, über die Nach- und Neuveranlagung und über die Berichtigung von Veranlagungen bleiben unberührt.

Rechtsmittelentscheidungen können nicht zurückgenommen oder geändert werden.

f) Wegen Neuveranlagungen und Berichtigungen §§ 212, 213.

§ 212. Wenn nichts Abweichendes vorgeschrieben ist, sind Nachforderungen von Steuern bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Hat jedoch bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist (§ 121) mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetze selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Veranlagungs-, Freistellungs- oder Feststellungsbescheid) erteilt, so ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Neuveranlagung nur zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen.

Eine Neuveranlagung ist ferner zulässig, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt; dies gilt nicht bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ausschließlich der Erbschaftssteuer.

Eine Neuveranlagung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Reichsfinanzhofs gegründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatze zu einer früheren, einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung bejaht wird.

§ 213. Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt, so ist die Steuerfestsetzung zu berichtigen.

g) Wegen der Rechtsmittel.

α) Rechtsmittelverfahren §§ 217, 218 AO.

§ 217. Gegen Steuerbescheide (§§ 211, 220) und gegen die im § 223 bezeichneten Bescheide ist als Rechtsmittelverfahren gegeben,

1. *soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt: das Berufungsverfahren;*
2. *soweit es sich um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt: das Anfechtungsverfahren.*

§ 218. Im Berufungsverfahren sind gegeben:

gegen die Entscheidung des Finanzamts oder einer Hilfsstelle des Finanzamts: der Einspruch; über ihn entscheidet das Finanzamt;

gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamts: die Berufung; über sie entscheidet das Finanzgericht;

gegen die Berufungsentscheidung des Finanzgerichts: die Rechtsbeschwerde; über sie entscheidet der Reichsfinanzhof.

β) Inhalt des Rechtsschutzanspruchs § 221 AO.

§ 221. Außer bei Feststellungsbescheiden (§ 220 Abs. 2) kann ein Steuerbescheid nur deshalb angefochten werden, weil sich der Steuerpflichtige durch die Höhe der Steuerforderung beschwert fühlt, oder weil die Steuerpflicht verneint oder eine zu geringe Steuer festgesetzt ist.

γ) Aktivlegitimation § 225 AO.

§ 225. Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten die § 83 Abs. 2, §§ 84 bis 91. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen.

δ) Verfahrensgrundsätze §§ 228, 229 AO.

§ 228. Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Sie sind an die Anträge dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, nicht gebunden und können, mit Ausnahme des Reichsfinanzhofs, den Bescheid auch zu seinem Nachteil ändern, wenn und soweit neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntgeworden sind, die eine solche Änderung rechtfertigen, oder wenn diese Änderung sich auf eine abweichende rechtliche Beurteilung gründet.

§ 229. Die Rechtsmittelbehörden haben die Befugnisse, die den Finanzämtern im Besteuerungsverfahren gegeben sind. Soweit die Ausübung dieser Befugnisse an die Genehmigung des Landesfinanzamts gebunden ist, bedarf es dieser nur, wenn Finanzämter als Rechtsmittelbehörden tätig werden.

ε) Rechtsmittelfrist §§ 230, 231 AO.

§ 230. Die Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels beträgt einen Monat.

§ 231. Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekanntgeworden ist oder als bekanntgemacht gilt.

Ein Rechtsmittel kann eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt.

Fehlt in einem Bescheid eine gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

g) Rückzahlung der Steuer und Verzinsung §§ 128, 132 AO.

§ 128. Wird eine Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Änderung des früher erlassenen Bescheids berichtigt, so ist, was zu Unrecht gezahlt ist, zurückzuzahlen. Der Anspruch auf Erstattung erlischt, wenn er nicht bis zum Schlusse des Jahres, das auf die Berichtigung folgt, geltend gemacht wird.

§ 132. Wenn die nach den §§ 128, 129 zu erstattenden Beträge dreihundert Mark übersteigen, sind sie von der Entrichtung an mit fünf vom Hundert zu verzinsen; Zinsbeträge unter zehn Mark werden nicht ausbezahlt.

h) Für die Übergangszeit s. die EinfVO. zur AO. Für das Rechtsmittelverfahren ist bes. § 20 EinfVO. wichtig.

§ 20. Solange und soweit die Finanzgerichte noch nicht errichtet sind, bleiben für Rechtsmittel, die der Berufung im Sinne der Abgabenordnung entsprechen und über die bisher richterliche Behörden (Verwaltungsgerichte), Kommissionen oder Kollegien nach Landesrecht zu entscheiden hatten, diese Stellen zuständig; sie entscheiden nach dem früheren Rechte.

2. Erläuternde Bestimmungen und Anweisungen über die Buchungen der Ämter geben die **§§ 147—157 AusfBest.** (s. unten). Die Muster gibt der Anhang.

II. § 36 Abs. 1 macht die Umsatzsteuer zur **Veranlagungssteuer.** Die Vorschrift ist vorbehaltlos gefaßt. Sie gilt auch nicht bloß für den Normaltypus der Umsatzsteuer, sondern, wie sich bereits aus dem Deklarationsprinzip des § 35 (S. 631) ergibt, auch für die formellen Sondersteuerarten, die den einzelnen Verkehrsakt erfassen. Nur eine Ausnahme besteht: bei den Privatumsätzen findet Selbstbesteuerung (Verstempelung oder Bareinzahlung) statt, wie § 39 (S. 652) ergibt.

III. Wegen des **Ermittelungsverfahrens** bis zur Steuerfestsetzung vgl. auch zu § 35 VIII S. 634.

1. Die Ermittlung geht grundsätzlich auf die Feststellung der tatsächlichen steuerpflichtigen Entgelte (oder im Falle des § 9 der den tatsächlichen Leistungen entsprechenden Solleinnahme). Eine Schätzung ist nur subsidiär zulässig, sie ist nach § 210 Abs. 1 und Abs. 2 AO. (oben I 1 a S. 635) in zwei Fällen berechtigt:

a) wenn die steuerpflichtigen Entgelte sich nicht feststellen lassen, auch nicht durch Ermittlungen von Amtswegen. In solchem Falle war auch nach bisherigem Steuerverfahrensrecht nur Schätzung zulässig.

b) Darüber hinaus aber auch, selbst wenn Ermittlungen von Amts wegen zum Ziele führen könnten, bei unzureichender Unterstützung durch den Steuerpflichtigen (der z. B. keine oder eine unzureichende Steuererklärung abgibt, keine ausreichenden Auskünfte gibt, deren Erhärtung durch Versicherung an Eides statt verweigert, keine ordnungsmäßigen Bücher führt und vorlegt). Auf das „Verschulden" des Steuerpflichtigen kommt es hier nicht an. Auch bei dem kleinen Landwirt, der von der Buchführung nach § 91 AusfBest. (s. zu § 31 S. 590) ausdrücklich dispensiert ist, tritt, ohne daß weitere Ermittlungen erforderlich wären, Schätzung ein, wenn er von dem Dispens Gebrauch gemacht hat (die Frage des Verschuldens spielt erst bei den Rechtsmitteln — § 210 Abs. 3 AO. — eine Rolle).

2. Als Grundlage für die Schätzungen sowohl als auch für eine Beurteilung, ob den Angaben des Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung oder seinen Büchern Glauben zu schenken ist oder ob nähere Prüfung erforderlich

erscheint, können Pauschsätze dienen, die das UStA. oder das LFA. als Normaleinnahmebeträge für bestimmte, besonders landwirtschaftliche Unternehmen ermittelt (vgl. AusfBest. § 148 Abs. 5). Bei den Beratungen im Ausschuß (Ber. 1919 S. 10) ist von verschiedenen Seiten die allgemeine Pauschalierung kleinerer Betriebe angeregt worden, der Regierungsvertreter hat sich gegen solche Zwangspauschalierung ausgesprochen, weil sie zu einer Begünstigung der ländlichen Selbstversorger gegenüber den städtischen Verbraucherkreisen führen würde; es genüge die im Schätzungsverfahren der AO. gegebene Möglichkeit der Anwendung von Pauschsätzen nach Prüfung des einzelnen Falles. Auch soweit solche Pauschsätze im Verwaltungswege hierzu ermittelt werden, sollen sie nach dem Erlaß des RFM. v. 20. Nov. 1920 III U 8779 keinesfalls zu einer Begünstigung der Landwirtschaft führen und entbinden die Landwirte, soweit nicht die §§ 90, 91 AusfBest. Dispense enthalten, nicht von der Buchführung. Es ist bei Anwendung der Pauschsätze, die regional für bestimmte Betriebstypen zu ermitteln sind, stets vorher zu prüfen, ob das Unternehmen, das nach dem Pauschsatz geschätzt wird, dem Betriebstypus entspricht, nicht etwa Besonderheiten (hohen Viehbestand, überdurchschnittlichen Boden, Meliorationen, Zuchtspezialitäten) aufweist oder im letzten Kalenderjahr besondere Betriebsverhältnisse gehabt hat.

3. Ein Recht auf Pauschalierungen besteht nach dem zu 2 Ausgeführten im allgemeinen nicht. Hiervon bestehen zwei Gruppen von Ausnahmen:

a) Für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte, die statt der tatsächlichen Entgelte die Reineinkommen aus ihrer beruflichen Tätigkeit zuzüglich 50 v. H. bzw. 20 v. H. zugrunde legen können. §§ 109, 110, 112 AusfBest. Wegen der Übergangszeit (§ 113 AusfBest.) s. unten zu § 46.

b) Für die Banken i. S. des zu § 30 (S. 573) Ausgeführten, die sich mit 8 v. H. der Gesamteinnahmen aus Provisionen, soweit sie nicht der erhöhten Umsatzsteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 3 unterliegen, abfinden können. RFM. v. 10. Nov. 1920 (RStBl. S. 8, Sparkasse 1920 S. 449).

4. Wegen der sonstigen Hilfsmittel bei der Steuerermittlung vgl. die beiden die erste Steuerveranlagung (Januar 1921 für das Kalenderjahr 1920) betreffenden Rundschreiben des RFM. v. 11. Okt. 1920 (RStBl. S. 611) und v. 23. Dez. 1920 (RStBl. 1921 S. 44).

IV. Zeitpunkt der Steuerfestsetzung.

1. Im Normalfall bildet die Steuerfestsetzung den Abschluß des unmittelbar nach Schluß des Steuerabschnitts oder nach dem Rechtsvorgang folgenden Veranlagungsverfahren. Da die Umsatzsteuer eine Deklarationssteuer ist (§ 35), kann die Steuerfestsetzung frühestens nach Abgabe der Steuererklärung oder nach Ablauf der Steuererklärungsfrist erfolgen. Die ersten Steuerfestsetzungen für das Kalenderjahr 1920 werden also frühestens — bei schnell abgegebenen Steuererklärungen — im Januar, sodann im Februar, März 1921 erfolgen.

2. Der späteste Zeitpunkt der Zulässigkeit der Steuerfestsetzung ergibt sich aus der **Verjährung** des Steueranspruchs (vgl. die §§ der AO. oben I 1 b S. 635). Nach § 121 AO. beträgt die Verjährungsfrist bei den Steuern, die nicht Zölle und Verbrauchssteuern sind — und die Umsatzsteuer ist zwar wirtschaftlich, aber nicht verwaltungsrechtlich eine Verbrauchssteuer (s. Einl. 3. Kap. IV 1 S. 61) — fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 122 AO. mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Entstehung der Steuerschuld ist nach § 81 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO. im Gegensatz zur bisherigen Auffassung des pr. OVG. (s. z. B. Erler, DStBl. Bd. 2, 1920 S. 17) nicht abhängig von der Steuerfestsetzung, sondern fällt mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuer knüpft, zusammen. Der Tatbestand ist bei der

Umsatzsteuer der Leistungsaustausch, wobei das eine Tatbestandselement, die Vereinnahmung des Entgelts im Regelfalle der Besteuerung nach der Isteinnahme (s. zu § 8 A II S. 354), die Leistung im Ausnahmefalle der Besteuerung nach der Solleinnahme (s. zu § 9 V S. 382), maßgebend ist. Die Verjährungsfrist beginnt also mit Ablauf des Jahres der Vereinnahmung (im Falle des § 9 der Leistung). Für die Umsätze des Kalenderjahres 1920 ist die Verjährung mit dem 31. Dez. 1925 vollendet, sofern keine Hemmung (durch sechs Monate dauerndes Justitium, § 123 AO.) oder keine Unterbrechung (durch eine Amtshandlung des Finanzamts, § 124 AO.) eingetreten ist. Die Veranlagungen, die innerhalb der Verjährungsfrist, aber nicht im normalen Veranlagungsverfahren (zu 1) stattfinden, heißen Nachveranlagungen, wenn bisher eine Veranlagung unterblieben war, dagegen Neuveranlagungen (s. zu V 3 d), wenn eine vorhandene Veranlagung nachträglich geändert wird.

Die Verjährungsfrist beträgt 10 Jahr bei hinterzogenen Beträgen (§ 121 AO.).

V. Steuerfestsetzung — Steuerbescheid.

1. Ihr Inhalt ist die Höhe der Steuerschuld, d. h. des Steuerbetrags (s. auch über die Abrundung zu § 10 S. 384).

2. Die Form. Die Steuerfestsetzung ist ein Verwaltungsakt des UStA. Das UStA. ist als Finanzamt bürokratisch organisiert. Der Mitwirkung von Ausschüssen bedarf es nicht (§ 25 AO.; die USt. ist keine Steuer von Einkommen oder Vermögen; s. oben Einl. 3. Kap. IV 2 S. 61). Die Festsetzung ist aktenkundig zu machen: nach den Mustern 22 ff. auf der Schlußseite des Steuererklärungsformulars, doch kann auch ein besonderes Blatt zu den Akten genommen werden.

3. Die Wirkung. Die Steuerfestsetzung als solche ist nach § 74 Abs. 1 AO., solange der Steuerbescheid noch nicht bekannt gegeben ist, freiveränderlich (entgegen der Ansicht unter dem bisherigen Recht, vgl. 1. Aufl. S. 182 I 3, Strutz, KrStG. S. 429).

4. Über die Steuerfestsetzung ist ein Steuerbescheid schriftlich in der Form des § 158 AusfBest. zu erteilen.

a) Der Steuerbescheid tritt mit seiner Bekanntgabe an die Stelle der Steuerfestsetzung und bindet das UStA. an seinen Inhalt. Nur Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können noch berichtigt werden (§ 74 Abs. 3 AO.).

b) Wegen des Inhalts des Steuerbescheids s. § 211 AO. Wesensnotwendig ist nur die Angabe der Höhe, also des veranlagten Steuerbetrags. Die übrigen Inhaltsbestandteile sind nur fakultativ. Eine Rechtsfolge hat nur der Mangel einer (zutreffenden) Rechtsmittelbelehrung: er verewigt die Rechtsmittelfrist (§ 231 AO. zu I 1 g ε S. 637). Im übrigen vgl. wegen der verschiedenen Formen der Steuerbescheide die Muster 38 ff. (Anhang).

c) Mit Bekanntgabe der Steuerbescheide beginnt die Rechtsmittelfrist. Innerhalb dieser Frist ist eine Zurücknahme oder Abänderung bereits einseitig nicht mehr, aber noch mit Zustimmung der Steuerpflichtigen nach oben oder unten möglich (§ 76 Abs. 1 Nr. 2).

5. Mit Ablauf der Rechtsmittelfrist (1 Monat § 230 AO., Verewigung durch § 231 AO., beide oben I 1 g S. 637) oder bei rechtzeitiger Einlegung eines Rechtsmittels mit Rechtskraft des Rechtsmittelbescheids wird der Steuerbescheid unanfechtbar, er bindet UStA. und Steuerpflichtigen. Der Steuerbetrag wird geschuldet, auch wenn der Steuerbescheid offensichtlich falsch ist. Hiervon bestehen nur folgende Ausnahmen (Neuveranlagungsbefugnis):

a) Zum Vorteil des Steuerpflichtigen ist eine Abänderung in Form einer „Berichtigung" zulässig, wenn die Aufsichtsbehörde (LFA., RFM.) bei einer Revision vor Ablauf der Verjährungsfrist einen Fehler aufdeckt (§ 213 AO.).

b) Zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist eine Abänderung zulässig:

α) jederzeit, wenn der Steuerpflichtige zustimmt (§ 76 Abs. 1 Nr. 2 AO.). Es erfolgt dann einfach Zurücknahme oder Abänderung des Steuerbescheids.

β) durch Neuveranlagung, wenn die Aufsichtsbehörde einen Fehler aufdeckt (§ 212 Abs. 3). Ein Fehler liegt aber dann nicht vor, wenn das UStA. einer Rechtsauffassung des RFH. gefolgt ist, die dieser aufgegeben hat (§ 212 Abs. 4);

γ) durch Neuveranlagung, wenn neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, d. h. die Tatsachen und Beweismittel dürfen dem UStA. nicht bei der Steuerfestsetzung bereits bekannt gewesen sein (vgl. pr. OVG. i. St. Bd. 11 S. 378). Es darf sich auch nicht lediglich um eine abweichende Rechtsauffassung des UStA. gegenüber bereits bekannten Tatsachen handeln (pr. OVG. i. St. Bd. 15 S. 364). Die Neuveranlagung ist innerhalb der Verjährungsfrist (5 Jahre, bei Hinterziehung 10 Jahre) zulässig;

δ) nach **§ 36 Abs. 2** stets nach Schluß des Kalenderjahrs wegen der Steuerfestsetzungen für die Luxussteuer und die besonderen Leistungsteuern (§§ 15, 21, 25, 47), wenn nach Kalendervierteljahren veranlagt ist. Diese Vorschrift entspricht dem § 22 Abs. 4 des alten UStG. 1918. Das UStA. veranlagt also zunächst am Schlusse jeden Kalendervierteljahrs; ist das Kalenderjahr abgelaufen, so ist für die Umsätze des ganzen Jahres trotz der bereits erfolgten Veranlagungen eine neue Steuerfestsetzung zulässig. Voraussetzung ist, daß für alle vier Steuerabschnitte des Kalenderjahres eine Festsetzung erfolgt ist. Nicht nötig wird aber sein, daß die Steuerfestsetzungen unanfechtbar geworden sind. Bei einer Kollision zwischen einer Rechtsmittelentscheidung über eine Veranlagung für ein Kalendervierteljahr und eine Neuveranlagung für das ganze Jahr geht letztere vor: die Rechtskraft der ersten bezieht sich auf einen anderen Tatbestand (Umsätze eines Vierteljahrs) als diese (Umsätze eines ganzen Kalenderjahrs). Ein schwebendes Rechtsmittel ist mit Rücksicht auf die Neuveranlagung ohne weiteres abzuweisen, wenn die Neuveranlagung unanfechtbar geworden ist; ist sie noch nicht unanfechtbar, so kann eine Abweisung nicht erfolgen, weil die Veranlagung wieder voll wirksam werden würde, wenn die Neuveranlagung ihrerseits aufgehoben werden sollte. Es wird daher zweckmäßig sein, das Rechtsmittelverfahren über eine Veranlagung im Falle der Neuveranlagung auszusetzen, bis entschieden ist, ob diese unanfechtbar ist oder nicht. — Wenn § 36 Abs. 2 den Ausdruck Nachveranlagung braucht, so entspricht das der Ausdrucksweise, die bis zur AO. im Reichssteuerrecht und auch im preußischen Steuerrecht üblich war. Die AO. nennt jetzt Nachveranlagung die Veranlagung, die verspätet, also außerhalb des ordentlichen Veranlagungsverfahrens stattfindet, weil bei diesem ein Steuerpflichtiger unveranlagt geblieben ist. Liegt bereits eine Veranlagung vor, die abgeändert wird, so spricht die AO. von Neuveranlagung.

6. Wer der Empfänger des Steuerbescheids ist, ergibt sich aus den Vorschriften über die Vertretung (§§ 83 ff. AO., oben zu § 11 III S. 387).

VI. Die **Zustellung.**

1. Der Steuerbescheid ist verschlossen zuzustellen (§ 211 Abs. 3 AO.).

2. Über die Bewirkung der Zustellung vgl. §§ 70—72 AO. Nach § 9 EinfVer. zur AO. gilt bis zum Erlaß einer Zustellungsordnung,

a) daß eingeschriebener Brief jedenfalls genügt;

b) daß im übrigen die Zustellung nach früherem Recht, also nach Landrecht, zu erledigen ist. Danach genügt in Preußen für die Zustellung der Veranlagung jede Art der Behändigung (vgl. OVG. Bd. 70 S. 56), während der Einspruchbescheid formell zugestellt werden muß (s. OVG., PrVVerwBl. Bd. 29 S. 1054).

Vgl. im übrigen 1. Aufl. S. 344, 370 (Preußen), 380 (Bayern), 393 (Württ.), 420 (Baden).

VII. Wegen der buchmäßigen Behandlung der Steuerfestsetzung s. AusfBest. §§ 153ff. und Muster 31—35 **(Umsatzsteuerliste).**

VIII. Die Rechtsmittel.

1. Die Rechtsmittel der AO. Gegen die Veranlagung findet das Berufungsverfahren statt. (§ 217: die Umsatzsteuer ist zwar wirtschaftlich eine Verbrauchssteuer, nicht aber verwaltungsrechtlich; s. Einl. 3. Kap. IV 1 S. 63.)

a) Der Instanzenzug.

α) Der normale Instanzenzug ist:

Einspruch an das Finanzamt: Einspruchsbescheid.
Berufung an das Finanzgericht: Urteil.
Rechtsbeschwerde an den RFH.: Urteil.

β) Besonderer Instanzenzug bei Schätzungsveranlagung. (§ 210 Abs. 3 AO., abgedr. oben I 1 a S. 635). Voraussetzung ist, daß es sich um eine Schätzung wegen unzureichender Unterstützung durch den Steuerpflichtigen im Sinne von III 1 b (S. 638) handelt (abgesehen von dem Fall der Verweigerung der Versicherung an Eides Statt. § 210 Abs. 4) und dies im Steuerbescheid festgestellt ist (diese Feststellung ist obligatorisch, wird sie versäumt, so gilt der normale Instanzenzug: so RFH. 2. S. v. 28. Dez. 1820 II A 271/20; vgl. auch die Berichtigung des Musters 13 im Anhang). Der besondere Instanzenzug besteht darin, daß die Höhe der Schätzung lediglich durch Beschwerde an das LFA., das endgültig entscheidet, angefochten werden kann. Im übrigen, also wegen der Fragen der subjektiven oder objektiven Steuerpflicht, des Steuersatzes usw. bleibt es bei dem normalen Instanzenzug. Der Geschätzte kann also zunächst diese Fragen im normalen Rechtsmittelweg (α) durchfechten, vom Tage der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids (der Rechtskraft eines etwaigen Urteils) läuft die Frist (von 1 Monat) für die Beschwerde über die Schätzungshöhe. Ist die Beschwerde schon vorher eingelegt worden, so setzt das LFA. bis zur Unanfechtbarkeit die Entscheidung aus.

b) Rechtsmittelfrist überall 1 Monat (also nicht bloß vier Wochen, § 230, s. auch § 231 Abs. 3 AO.). Einlegung beim judex a quo, doch genügt auch Einlegung beim judex ad quem oder einer Vorinstanz (§ 234 Abs. 3 AO.). Formal ist schriftliche Einreichung oder Protokollerklärung vorgeschrieben; als Inhalt genügt ein Wortlaut, aus dem sich ergibt, daß der Erklärende sich beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt, ein bestimmter Antrag, den bisher das pr. OVG. forderte, ist nicht nötig (§ 234 Abs. 2).

c) Aktiv legitimiert ist derjenige, dessen Steuerschuld festgestellt wird (§ 225 AO., über die Vertretung s. zu § 11 II 2 S. 387). Auch der Erbe.

d) Verwaltungsgrundsatz ist für Einspruch und Berufung die Offizialmaxime: die Einspruchs- wie die Berufungsbehörde tritt an die Stelle der Veranlagungsbehörde mit allen Befugnissen einer solchen; reformatio in pejus ist zulässig. Nur der RFH. ist eine reine Rechtsinstanz (§ 267 AO.).

2. Die Finanzgerichte sind noch nicht eingerichtet. Für die Übergangszeit tritt an ihre Stelle nach der EinfVer. die bisher zuständige Behörde, insbes. für Preußen der Bezirksausschuß. Dabei ist zu beachten, daß für die Zuständigkeit der Bezirksausschüsse eine ausdrückliche landrechtliche Vorschrift fehlt; die pr. Notverordnung v. 1. Aug. 1918 (pr. GS. S. 135), aus deren § 2 Abs. 2 sich für das alte UStG. 1918 die Zuständigkeit der Bezirksausschüsse ergab (s. 1. Aufl. S. 324ff.), ist nicht ausdrücklich auf das neue UStG. ausgedehnt worden. Heranzuziehen ist vielmehr § 6 EinfVer. zu AO., wonach die für Reichssteuern vor dem Inkrafttreten der AO. über die Zuständigkeit von Behörden erlassenen Bestim-

mungen auch für „entsprechende" Reichssteuern, die nach diesem Zeitpunkt eingeführt werden, gelten; solche der alten USt. entsprechende Reichssteuer ist die neue Umsatzsteuer. (Vgl. hierzu Reichert und Popitz, PrVerwBl. Bd. 42, 1920/21, S. 34; ebenso RFH 2. S. v. 7. Januar 1921 II A 406/20).

3. Entsprechend dem § 23 Abs. 3 des alten UStG. 1918 besteht nach § 132 AO. eine **Verzinsungspflicht des Reichs** in Höhe von 5 v. H. für erstattete Steuerbeträge, wenn a) die erstatteten Steuerbeträge 300 M. und b) die Zinsbeträge 10 M. übersteigen. Wegen der Verrechnung mit den veranlagenden Gemeinden und Kreisen s. die Ver. v. 25. Sept. 1920 (RGBl. 1469), Anhang.

§ 37.

(1) Die Steuer ist innerhalb zweier Wochen nach der Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten. In den Fällen des § 33 Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 ist auf Antrag die Zahlung in gleichen Halbjahrs- oder Vierteljahrsteilen zu gestatten.

(2) Wird die Steuer nicht innerhalb dreier Monate nach Schluß des Steuerabschnitts gezahlt, so sind neben der Steuer Zinsen in Höhe von fünf vom Hundert, vom Ablauf dieser Frist gerechnet, zu entrichten; diese Verpflichtung tritt nicht ein, wenn der geschuldete Steuerbetrag eintausend Mark nicht überschreitet.

WUStG. 1916 § 77. — Entw. 1918 § 20. — Begr. 1918 S. 42. — Ber. 1918 S. 78. — Altes UStG. 1918 § 24. — Entw. 1919 § 41. — Begr. 1919 S. 66. — Ber. 1919 S. 21, 52.

Inhalt.

I. Außer **AusfBest.** §§ 158ff. vgl. §§ 102ff. AO. Abgedruckt seien hier § 104, § 105 Abs. 2, § 106 AO.

§ 104. Wird eine Zahlung, die nach den Steuergesetzen zu leisten ist, nicht rechtzeitig entrichtet, so sind, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, Zinsen zu fünf vom Hundert von der Fälligkeit an zu zahlen. Hinterzogene Steuerbeträge sind, wenn die Zeit, wo die Beträge fällig geworden wären, nicht festgestellt werden kann, vom Beginne der Verjährungsfrist an zu verzinsen.

Ausführungsbestimmungen können die Verzinsungspflicht beschränken.

§ 105 Abs. 2. Im übrigen können Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen gestundet werden, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Die Stundung soll in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung und Verzinsung gewährt werden. Bei Stundungen über ein Jahr ist die Zustimmung des Landesfinanzamts einzuholen.

§ 106. Hat ein Finanzamt Teilzahlungen bewilligt, so werden alle noch ausstehenden Teilzahlungen fällig, wenn der Steuerpflichtige eine Teilzahlung versäumt und die versäumte Zahlung auch nicht innerhalb einer Woche nach Empfang einer Mahnung, in der auf die Rechtsfolgen der Versäumnis hingewiesen ist, nachholt.

Über die Beitreibung s. §§ 298—350 AO.

II. § 37 behandelt die **Steuerentrichtungspflicht** bei Fälligkeit der Steuerschuld (des veranlagten Steuerbetrags).

1. Aus dem Wesen der Umsatzsteuer als einer Deklarations- (§ 35) und Veranlagungs- (§ 36) Steuer folgt, daß die Steuerentrichtungspflicht noch nicht mit Ablauf des Steuerabschnitts oder gleichzeitig mit der Steuererklärung entsteht, vielmehr erst die Veranlagung erfolgt sein und zugestellt werden muß; erst nach Ablauf der in § 37 Abs. 1 vorgesehenen Frist von 2 Wochen wird die Steuer fällig.

2. Es ist zweckmäßig, bei dieser Gelegenheit die Entwicklung der Steuerpflicht eines Steuersubjekts kurz zusammenzustellen, da durch die AO. gegenüber dem bisherigen Recht wesentliche Änderungen eingetreten sind.

a) Die Steuerpflicht entsteht mit dem Beginn der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit (vgl. zu § 1 B VI S. 187); von diesem Zeitpunkt an unterliegt das Steuersubjekt (der Unternehmer) der Überwachung nach §§ 30—32, s. S. 569 ff.

b) Die Steuerschuld entsteht mit dem Leistungsaustausch, und zwar im Normalfall der Besteuerung nach der Isteinnahme mit der Vereinnahmung des Entgelts: damit ist der Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Steuer knüpft; s. oben zu § 36 V 2 S. 640. Es bedarf also nicht des Ablaufs des Steuerabschnitts. Denn dieser ist kein Tatbestandsmerkmal i. S. des § 81 AO., sondern hat nur formelle Bedeutung für die Berechnung der Steuer. Noch weniger bedarf es für die Entstehung der Steuer der Veranlagung, wie § 81 Abs. 1 Satz 2 AO. ausdrücklich ausspricht. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld hat vor allem für die Verjährung (Beginn der Verjährungsfrist, s. oben zu § 36 IV S. 639) Bedeutung; weiter für die Haftung dritter Personen (Rechtsnachfolger usw.), s. §§ 87 ff. AO., auch oben zu § 11 III S. 387 ff.

c) Mit dem Ablauf des Steuerabschnitts (§ 33) beginnt das Veranlagungsverfahren. Die Steuerpflicht erhält damit den neuen Inhalt der Verpflichtung, an der Veranlagung (durch Steuererklärung, Auskunft usw.) mitzuwirken. Die Steuerschuld ändert sich materiell noch nicht, man kann aber in Anwendung eines Begriffs des Zivilprozesses davon sprechen, daß sie rechtshängig wird.

d) Mit der Steuerfestsetzung (Veranlagung) wird die Höhe der Steuerschuld, der Steuerbetrag, festgestellt. Sie ändert sich dadurch nicht materiell, die Veranlagung hat lediglich deklaratorische Wirkung.

e) Die Fälligkeit der Steuerschuld tritt mit Ablauf der für die Zahlung einer Steuerschuld gesetzten Frist (§ 81 Abs. 3 AO.) ein, und zwar unabhängig davon, ob Rechtsmittel gegen den Steuerbescheid eingelegt sind (§ 235 AO.). Mit der Fälligkeit beginnt die Steuerzahlungspflicht und die Verzinsungspflicht (s. unten S. 646).

3. Die Umsatzsteuer ist **abzugsfähig bei der Veranlagung der Einkommensteuer.**

a) Als öffentliche Abgabe gehört die Umsatzsteuer zu den vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähigen Werbungskosten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a EinkStG.

b) Da die Steuerschuld gemäß II 2 b schon mit der Vereinnahmung des Entgelts entsteht, kann der Einkommensteuerpflichtige den Abzug von dem Einkommen desjenigen Jahres vornehmen, in dem er das Entgelt vereinnahmt

hat und damit für ihn die Umsatzsteuerschuld eingetreten ist. Es bedarf also nicht der Festsetzung der Steuerschuld durch die Veranlagung der Umsatzsteuer. Das Mißliche dabei ist, daß der Steuerpflichtige den Abzug danach nach seiner eignen Annahme über die Höhe der Steuerschuld machen muß und kann. Für das Finanzamt, das die Einkommensteuer veranlagt, bleibt die Möglichkeit, entweder die Veranlagung auszusetzen, bis die Umsatzsteuer festgesetzt ist, oder nach erfolgter Festsetzung gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 214 AO. die Veranlagung der Einkommensteuer nachträglich zu berichtigen. Ebenso hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Berichtigung seiner Einkommensteuerveranlagung, wenn etwa die Umsatzsteuer zu einem niedrigeren Betrage festgesetzt wird, als sie bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt wurde (vgl. ebenfalls § 214 AO.).

III. Die Zahlungsfristen.

1. Die Zahlungsfrist beträgt zwei Wochen (nicht 14 Tage). Die Frist beginnt mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids (Bewirkung der Zustellung s. z. § 36 V und berechnet sich nach § 64 AO. und §§ 186 ff. BGB. Sie ist keine Ausschlußfrist, kann vielmehr (s. 2 und 3) verlängert werden. Diese Zahlungsfrist gilt für alle Umsatzsteuerarten, auch die formellen Sondersteuerarten (mit Ausnahme der Sondersteuer auf Privatumsätze, für die Selbstbesteuerung gilt, § 39).

2. Die Zahlungsfrist wird hinausgeschoben, wenn der Steuerpflichtige Teilzahlungen in gleichen Halb- und Vierteljahrsteilen beantragt und dem Antrag stattgegeben wird **(§ 37 Abs. 1 Satz 2).**

a) Der Steuerpflichtige hat ein Recht auf Bewilligung seines Antrags in dem Falle des § 33 Abs. 2 Satz 1 und 3: diese nicht ganz glücklich gefaßte Bezugnahme ist sinngemäß dahin aufzulösen, daß 1. es sich um den Normalfall der Umsatzsteuer, Unternehmersteuer, handeln muß, 2. der Steuerabschnitt das Kalenderjahr sein muß, wie es bei der allgemeinen Umsatzsteuer oder solchen luxus- oder erhöht steuerpflichtigen Unternehmen der Fall ist, denen der Steuerabschnitt auf Antrag auf das Kalenderjahr verlängert worden ist.

b) Der Steuerpflichtige hat die Wahl zwischen Halbjahrs- und Vierteljahrsbeträgen.

c) Das Gesetz sagt nicht, wann die einzelnen Halbjahrs- oder Vierteljahrsbeträge fällig werden. Auch die AusfBest. schweigen. Es wird davon auszugehen sein, daß die erste Rate unmittelbar mit der Fälligkeit nach 1 zu entrichten ist und die nächsten an dem entsprechenden Tage des nächsten Viertel- oder Halbjahrs.

d) Da es sich um ein Recht des Steuerpflichtigen auf Teilzahlungen handelt, kann die Bewilligung weder von einer Verzinsung (vgl. aber unten V S. 646), noch von einer Sicherheit abhängig gemacht werden. Es bleibt aber im Falle einer Gefährdung der Einziehung die Anordnung des Arrests nach § 351 AO.

3. Im übrigen ist Stundung und Teilzahlung nach den §§ 105, 106 AO. (abgedr. I 1 S. 643 f.) gegeben. Es handelt sich dabei nicht um den bei Zöllen und Verbrauchssteuern üblichen Zahlungsaufschub, der eine Kreditgewährung darstellt und daher grundsätzlich gegen Verzinsung erfolgen soll, sondern um eine Stundung i. S. des bürgerlichen Rechts: die Fälligkeit wird hinausgeschoben, es tritt daher eine Verzinsungspflicht nur ein, wenn sie besonders zur Bedingung der Stundung gemacht wird. Das gleiche gilt von der Sicherheit. Eine Stundung auf länger als ein Jahr nach der Fälligkeit (1) bedarf der Zustimmung des LFA. (§ 167 AusfBest.).

IV. Die Zahlung.

1. Wegen der Zahlung (Barzahlung, bargeldlose Zahlung usw.) vgl. § 102 AO. und den Entwurf einer Anweisung für die Finanzkassen vom 27. März 1920.

2. Wegen der Zahlung durch Aufrechnung s. § 103 AO.
3. Wegen der Beitreibung s. §§ 298 ff. AO.
4. Wegen der Niederschlagung von Steuern, deren Beitreibung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Beitreibung außer Verhältnis zum Betrage steht, s. § 107 AO., § 166 AusfBest.
5. Wegen der buchmäßigen Behandlung der Zahlung vgl. §§ 154, 160 AusfBest. Die Zahlung ist einzutragen:
a) Vom UStA. in der Umsatzsteuerliste (s. z. B. Muster 31, Spalte 16);
b) von der Kasse des UStA. in das Einnahmebuch.

V. Die Verzinsungspflichten.

1. Mit der Fälligkeit entsteht die Verzinsungspflicht des § 104 AO. (abgedr. I 1 S. 643).

a) Die Verzinsung beginnt mit der Fälligkeit, also grundsätzlich mit Ablauf von zwei Wochen nach der Zustellung des Steuerbescheids. Ist die Steuer gestundet oder sind Teilzahlungen bewilligt, so beginnt die Verzinsung erst mit Ablauf des Tages, an dem zu zahlen war, soweit nicht die Stundung (III 3) von der Verzinsung abhängig gemacht ist.

b) Der Zinssatz beträgt 5 v. H.

c) Nach § 168 Abs. 2 AusfBest. (vgl. § 104 Abs. 2 AO.) werden Zinsbeträge bis zu 5 M. nicht eingezogen und die Zinsbeträge auf 10 Pf. nach unten abgerundet.

d) Die Verzinsungspflicht beruht auf dem Versäumnis der Zahlungspflicht, die ohne Rücksicht auf Rechtsmittel eintritt. Wird die Veranlagung im Rechtsmittelverfahren aufgehoben oder ermäßigt, so ist der Steuerbetrag insoweit, als „zu Unrecht gezahlt" (§ 128 AO.) zurückzuzahlen, nicht aber die Zinsbeträge, die mit Recht gefordert worden sind, weil ja die Zahlungspflicht von der Einlegung der Rechtsmittel unabhängig war. Nach § 132 AO. hat zwar das Reich die zurückbezahlten Steuerbeträge seinerseits auch mit 5 v. H. zu verzinsen, da diese Zinsen aber von der Zahlung an laufen, die Zinsen nach § 104 AO. aber von der Fälligkeit, so kann sich auch im Falle der Aufhebung der Veranlagung eine Zinseneinnahme für das Reich ergeben.

2. Eine besondere Verzinsungspflicht führt § 37 **Abs.** 2 UStG. ein.

a) Die Vorschrift findet sich bereits in § 24 Abs. 2 des alten UStG. 1918 (mit einer Frist von nur einem Monat bei der Luxussteuer); eine ähnliche Vorschrift enthielt § 31 Abs. 3 KrStG. und enthält § 30 NOG. Ihre Rechtfertigung findet sie in der Erwägung, daß gerade bei großen Steuerpflichtigen sich die Festsetzung der Steuer nicht selten lange hinauszögert. Darin liegt eine Bevorzugung gerade der kapitalkräftigen Steuerpflichtigen, weil sie länger als der kleine schnell veranlagte Unternehmer über das eigentlich bereits geschuldete Geld verfügen können. Die Verzinsungspflicht des § 37 Abs. 2 soll ihnen ein Interesse an möglichster Hinauszögerung der Veranlagung nehmen, ihnen vielmehr umgekehrt eine baldige Veranlagung erwünscht erscheinen lassen.

b) Die Verzinsungspflicht entsteht unabhängig von der Steuerfestsetzung oder gar von der Fälligkeit der Steuerschuld. Sie hat nur zwei Voraussetzungen:

α) Der Steuerabschnitt muß abgelaufen und seitdem müssen weitere drei Monate verflossen sein. Sie entsteht also bei der allgemeinen Umsatzsteuer mit dem 1. April, bei den nach Kalendervierteljahren berechneten Steuern je nachdem es sich um den mit dem 31. März, 30. Juni, 30. Sept. oder 31. Dez. ablaufenden Steuerabschnitt handelt, mit dem 1. April, 1. Juli, 1. Okt. oder 1. Jan. Läuft der Steuerabschnitt wegen Einstellung des Betriebs schon vor dem Kalenderjahres- oder -vierteljahresschluß ab, so sind die drei Monate von da an zu berechnen.

β) Der geschuldete Steuerbetrag muß (bei seiner schließlichen Festsetzung) über 1000 M. betragen (das entspricht bei der allgemeinen Umsatzsteuer einem Gesamtumsatz von 66 670 M., bei der Luxussteuer von 6667 M.).

c) Das Verhältnis zu der Verzinsung fälliger Steuerbeträge nach 1:

α) Beide Verzinsungspflichten sind in ihren Voraussetzungen völlig selbständig voneinander (vgl. Heiker PrVerwBl. Bd. 40, 1918/19, Gröhn DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 88).

β) Beide Verzinsungspflichten können aber nicht gleichzeitig nebeneinander bestehen. Die Verzinsungspflicht zu 2 weicht als die besondere der allgemeinen zu 1. Danach sind folgende Fälle der besonderen Verzinsungspflicht zu 2 möglich:

αα) Die Steuerschuld ist noch nicht festgesetzt, aber die drei Monate nach Abschluß des Steuerabschnitts sind vorbei.

ββ) Die Steuer ist zwar festgesetzt, aber die zwei Wochen des § 37 Abs. 1 sind noch nicht abgelaufen, wohl aber die drei Monate.

γγ) Die Steuer ist festgesetzt, auch die zwei Wochen des § 37 Abs. 1 sind abgelaufen, die Steuer ist aber zinslos gestundet, sei es durch Gewährung der Teilzahlungen zu III 1 b oder nach III 1 c: sind die drei Monate abgelaufen, so tritt trotzdem die Verzinsungspflicht nach 2 ein.

d) Die Zinsen werden nicht laufend entrichtet, sondern sie sind auf den Steuerbetrag, sobald er festgestellt wird, aufzuschlagen und mit ihm zu entrichten. In den Fällen zu ββ und γγ bedarf es allerdings besonderer Berechnung in derselben Art wie bei den Zinsen zu 1.

e) Der Zinssatz beträgt 5 v. H. Im übrigen gilt 1 c (S. 646).

f) Die Verzinsungspflicht nach 2 ist, im Gegensatz zu der nach **1**, von einem Versäumnis unabhängig. Sie beruht nur auf der Tatsache eines Fristenablaufs und der Erwägung, daß der Steuerpflichtige in dem Genuß eines Betrags bleibt, den er an sich bereits schuldet. Stellt sich nach Beginn der Verzinsungspflicht und nachdem der Zinsbetrag mit der inzwischen fällig gewordenen Steuerschuld bezahlt ist, heraus, daß die Steuerschuld nicht bestand, wird die Steuerfestsetzung im Rechtsmittelverfahren aufgehoben oder verändert, so sind sowohl die Zinsen mit dem Steuerbetrag zurückzuzahlen, als auch die bezahlten Zinsen genau so wie der zurückbezahlte Steuerbetrag selbst nach § 132 AO. mit zu verzinsen. (So auch RFM. v. 7. November 1919, III 14919).

VI. Vorauszahlung.

1. Das WUStG. 1916 (§ 77 Abs. 2) und das alte UStG. 1918 § 24 Abs. 2 und 4 kannten für Großbetriebe (mit mehr als 200 000 M. Umsatz) eine Abschlagszahlungspflicht: während des Kalenderjahres der Vereinnahmung der Entgelte waren vierteljährlich Beträge vorauszuzahlen, die sich nach der Höhe der letzten Veranlagung richteten und bei der nächsten Veranlagung auf den dann fälligen Steuerbetrag angerechnet wurden. Diese Abschlagszahlungen waren beim WUStG. eingeführt worden, weil nach diesem nur einmal im Jahr gezahlt wurde (mit der Anmeldung der Umsätze) und somit die Zahlungen sich zusammendrängten. Schon unter dem alten UStG. 1918 war dieser Grund eigentlich nicht mehr vorhanden, da ja Halb- und Vierteljahrszahlungen zugelassen waren und die Steuereingänge sich also über das Jahr verteilten, ganz abgesehen davon, daß bei einem Veranlagungsverfahren die Steuereingänge von der Fertigstellung der einzelnen Veranlagungen abhängig sind. Dazu kommt noch, daß die Bemessung der Abschlagszahlungen Schwierigkeiten in einer Zeit machen muß, wo an eine Kontinuität in der Gestaltung der Umsatzziffern nicht zu denken ist: schon unter dem WUStG. 1916 (v. 11. Aug. 1917, Amtl. Mitt. S. 140) und dann ebenso unter dem alten UStG. 1918 (alte AusfBest. § 61 Abs. 2) hatte das

RSchA. gestatten müssen, daß das schätzungsweise Ergebnis des laufenden Jahres auf Grund vierteljährlicher Erklärungen zugrundegelegt würde. Das neue UStG. 1919 hat daher auf die Abschlagszahlungen verzichtet. Den Steuerpflichtigen bleibt also so lange die Verfügung über die Beträge, die ihre Steuerschuld darstellen, bis die Veranlagung erfolgt und die Zahlungspflicht nach § 37 eingetreten ist.

2. Freiwillige Anzahlungen.

Die Nachteile schematischer Abschlagzahlungen können nicht eintreten, wenn die Vorauszahlung im Ermessen des Steuerpflichtigen steht. Abschlagzahlungen müssen aber zuläss g sein, um den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu gewähren, sich vor einem allzu großen Anschwellen der Zahlungspflicht sicherzustellen.

a) Daß Anzahlungen auf die nach Abschluß des Steuerabschnittes zu veranlagende Stenec jederzeit im Laufe der Steuerabschnitte geleistet werden können, ist selbstverständlich, wenn auch vielfach Umsatzsteuerämter leider die Entgegennahme verweigert haben. Die Zulässigkeit stellt jetzt ausdrücklich die Ver. v. 20. Dez. 1920 (RStBl. 1921 S. 86) fest.

b) Das Reich hat ein Interesse daran, zu solchen Anzahlungen anzureizen, um möglichst frühzeitig bare Mittel zu erhalten und dadurch die Notwendigkeit des Notendrucks und der Schatzanweisungskredite etwas zu beschränken. Diesen Anreiz wollte ein Antrag Becker und Gen. (Drucks. d. RT. 1920 Nr. 1144) für den Beginn des Jahres 1921 durch ziemlich hohe Vergütungen herbeiführen. Der Antrag ist nicht weiter verfolgt worden, weil gleichzeitig das RFM. durch die Ver. v. 20. Dez. 1920 (RStBl. 1921 S. 86) allgemein eine Verzinsung angezahlter Beträge anordnete. Der RFM. war dazu auf Grund des § 2 d des alljährigen Gesetzes, betr. Festsetzung des Haushalts, ermächtigt, wonach der RFM. bei vor der Fälligkeit geleisteten Zahlungen angemessene Verzinsung gewähren kann. Nach der Verordnung gilt folgendes:

α) Die Verzinsung läuft von der Anzahlung ab bis zur Fälligkeit des Steuerbetrags. Die Verzinsung endet also nicht schon mit der Steuerfestsetzung, sondern erst zwei Wochen nach der Bekanntgabe des Bescheids. Sie hört jedoch stets an dem Zeitpunkt auf, an dem nach IV 2 die besondere Verzinsungspflicht beginnt, sie endet also spätestens mit Ablauf des dritten Monats nach Ablauf des Steuerabschnitts. Wer z. B. am 1. Mai 1921 einen Betrag anzahlt für die 1922 zur Veranlagung reife allgemeine Umsatzsteuer, erhält die Zinsen v. 1. Mai 1921 bis (spätestens, wenn die Steuer nicht vorher schon veranlagt und fällig ist) 31. März 1922; leistet er die Anzahlung für die Luxussteuer, die vom 1. Juli 1921 an zu veranlagen ist, so laufen die Zinsen vom 1. Mai bis 30. September 1921.

β) Der Zinsfuß beträgt 5 v. H. Um in der Jahreswende 1920/21 einen besonderen Anreiz auszuüben, beträgt der Zinssatz für die in der Zeit seit Erlaß der Verordnung (20. Dez. 1920) bis zum Schluß des Monats Januar 1921 angezahlten Beträge 6 v. H. —

γ) Die Zinsen werden nicht ausbezahlt, vielmehr wird um ihren Betrag der Steuerbetrag, der schließlich zu zahlen ist, gemindert.

δ) Die Höhe der Anzahlung steht im Belieben des Steuerpflichtigen. Er wird sich nach seiner letzten Veranlagung richten können. Zahlt er zuviel an, so erhält er den Betrag zurück (oder kann ihn als Anzahlung für die nächsten Steuern betrachten); nicht angängig ist freilich, die Zinsen auch von dem Teile des Betrags, der die Steuer übersteigt, auf seine Steuer anzurechnen.

ε) Über die kassentechnischen Einzelheiten s. den im Anhang abgedruckten Erlaß v. 28. Dez. 1920 (RStBl. 1921 S. 86).

§ 38.

(1) In den Fällen der § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4 läuft die Frist des § 35 von dem Eintritt der Steuerpflicht ab. In der Erklärung ist die Art des Gegenstandes und die Höhe des Entgelts anzugeben.

(2) Gibt der Erwerber über die Höhe des Entgelts keine ausreichenden Aufklärungen, so kann der Reichsminister der Finanzen nach näherer Bestimmung des Reichsrats den Gegenstand zu dem vom Erwerber angegebenen Entgelt oder, wenn der Erwerber die Angabe verweigert, zum gemeinen Werte übernehmen. Mit Erlaß des Bescheids, in dem die Steuerstelle die Übernahme erklärt, ist der Gegenstand für den Reichsfiskus beschlagnahmt; die Beschlagnahme hat die Wirkung eines Veräußerungsverbots. Das Eigentum geht auf den Reichsfiskus über, sobald der Bescheid unanfechtbar geworden ist.

(3) Ist die Steuerstelle nicht gleichzeitig für die Zollabfertigung zuständig, so hat die Zollstelle, welche die Gegenstände zum freien Verkehre des Inlands abfertigt, der Steuerstelle von dem Eingang der Gegenstände unverzüglich Kenntnis zu geben; sie kann von demjenigen, der den Gegenstand ins Inland einbringt, Sicherstellung des Steuerbetrags in seiner voraussichtlichen Höhe verlangen. In die Zollquittung ist ein Hinweis aufzunehmen, daß der Gegenstand umsatzsteuerpflichtig ist und die Steuerstelle zur Überwachung der Steuerentrichtung benachrichtigt wird.

Entw. 1918 § 21. — Begr. 1918 S. 42. — Ber. 1918 S. 99. — Altes UStG. § 26. — Entw. 1919 § 42. — Begr. 1919 S. 67. — Ber. 1919 S. 21.

Inhalt.

I. Vgl. **AusfBest.** §§ 19—25.

II. § 38 enthält das **Veranlagungsverfahren bei der Luxussteuer auf die Einfuhr.** Über die materielle Steuerpflicht vgl. oben zu § 17 III (S. 445) und zu § 23 E (S. 519).

III. Auch die Einfuhrsteuer ist eine Deklarations- und Veranlagungssteuer; es finden also die §§ 35—37 Anwendung. Auch § 33 Abs. 2 (Steuerabschnitt) kann gemäß § 33 Abs. 4 Anwendung finden (s. zu § 33 II 3 S. 623). Das Veranlagungsverfahren verläuft, von diesem Falle abgesehen, wie folgt:

1. Steuerschuld entsteht bei beiden Luxussteuern (§ 17 Nr. 3 wie § 23 Abs. 1 Nr. 4) mit dem Verbringen des Gegenstandes über die Grenze des deutschen Reichsgebiets.

2. Bei dem Verbringen des Gegenstandes über die Grenze wird die Steuerschuld gleichsam rechtshängig (s. oben zu § 37 II 2 S. 644). Das äußert sich in folgendem:

a) Die Frist zur Abgabe der Steuererklärung beginnt zu laufen (s. 3).

b) Die Zollstelle prüft den Gegenstand bei seiner zollrechtlichen Abfertigung auf seine Luxussteuerpflicht und macht dem zuständigen UStA. Mitteilung. **§ 38 Abs. 3.** Über die Behandlung der Mitteilung s. § 21 AusfBest.

c) Die Zollstelle erinnert den Steuerpflichtigen an seine Steuerschuld, indem sie in der Zollquittung (die Gegenstände der § 15 und § 21 sind sämtlich zollpflichtig) einen Hinweis auf die Mitteilung zu b aufnimmt. **§ 38 Abs. 3 Satz 3.**

d) Die Zollstelle kann Sicherheit für die Steuerschuld fordern (§ 38 Abs. 3 braucht den Ausdruck „Sicherstellung"; es wird aber der Ausdrucksweise der AO. zu folgen sein).

α) Ob die Sicherheit gefordert wird, ist nach § 38 Abs. 3 eine Ermessensfrage. § 20 AusfBest. schreibt die Sicherheit als zwingend vor, wenn die Person des Steuerpflichtigen nicht feststeht. Steht sie fest, dadurch, daß der Verbringer sich selbst oder einen bestimmten Dritten als Steuerpflichtigen bezeichnet, so kann trotzdem Sicherheit verlangt werden, wenn die Angaben nicht glaubhaft sind (die Versendungspapiere oder die Aufschriften auf den Kolli stimmen nicht mit der Angabe überein, der Reisende kann sich nicht legitimieren) oder gegen die Zuverlässigkeit oder Zahlungsfähigkeit Bedenken bestehen. Im allgemeinen wird danach von der Sicherheit nur abgesehen werden können, wenn der Steuerpflichtige eine bekannte Firma ist. Außerdem ist selbstverständlich keine Sicherheit zu verlangen, wenn die Voraussetzungen der Steuerpflicht offenbar fehlen; die Zollstelle hat sich also selbständig eine Überzeugung darüber zu verschaffen, ob z. B. bei Luxusgegenständen der in § 21 bezeichneten Art anzunehmen ist, daß der Reisende, der den Schmuck trägt, ihn schon vor der Ausreise besessen oder ihn im Ausland gekauft hat; bestehen Zweifel, ist Sicherheit zu fordern. Weiter sind die zu § 17 III (S. 449f.) erörterten Ausnahmen zu beachten. Die Voraussetzungen der Sicherheit decken sich daher im allgemeinen mit denjenigen der Sicherheit für den Zoll. — Wegen der Art der Sicherheit s. §§ 105—125 AO.

β) Zu beachten ist, daß das zuständige Zollamt nicht dasjenige zu sein braucht, in dessen Bezirk die Grenze überschritten wird. Vielmehr ist dasjenige zuständig, das den Gegenstand zollrechtlich abfertigt; das wird also meist dasjenige des Ortes sein, nach dem der Gegenstand versandt ist und zu dem er im gebundenen Verkehr (plombiert, mit Begleitschein) auch läuft. Die zollamtliche Kontrolle fehlt freilich ganz, wenn die Einfuhr in ein Gebiet des Reichs erfolgt, das zollrechtlich Ausland ist, z. B. nach Helgoland oder in einen Freihafen, und da bleibt; in solchen Fällen muß das UStA. selbst für eine Kontrolle sorgen.

3. Spätestens 1 Monat nachher hat der Steuerpflichtige (inländische Erwerber S. 447, 520, im Falle des § 17 Nr. 3, wenn ein Erwerber fehlt, der Gewahrsaminhaber, S. 448 zu b) die Steuererklärung (§ 35) abzugeben.

a) Über Inhalt und Form der Steuererklärung s. § 19 Abs. 3 AusfBest. und — im Anhang — Muster 7.

b) Örtlich zuständig für die Entgegennahme der Steuererklärung ist das UStA. des Steuerpflichtigen (vgl. zu § 19 Abs. 5 AusfBest.).

c) Um die schnelle Abgabe der Steuererklärung möglichst zu begünstigen und den Steuerpflichtigen im Falle der Steuerfreiheit alsbald die Sicherheit zurückgeben zu können, sieht § 19 Abs. 4 AusfBest. vor, daß im Falle des § 17 Nr. 3 bei Abgabe der Steuererklärung binnen 5 Tagen nach Entstehen der Steuerschuld (1) der Steuerbescheid binnen weiterer 3 Tage zu erteilen ist; vgl. auch § 23 Abs. 2 AusfBest.

4. Das UStA., das durch die Mitteilung der Zollstelle (2 b) und durch die Steuererklärung (3) oder durch selbständige Ermittlungen (s. über Mitwirkung der Polizei § 22 AusfBest.) Kenntnis erhält, prüft und setzt die Steuer fest.

a) Steuermaßstab ist das Entgelt. Ist es nicht feststellbar (gibt der Erwerber keine Erklärung ab oder ist sie nicht glaubhaft, weil er keinerlei Unterlagen — Geschäftspapiere — vorlegt, so tritt nach § 210 AO. (abgedr. oben zu § 36 I 1a S. 635) Schätzung ein (vgl. Ber. 1919 S. 21), und zwar nach dem gemeinen Wert (s. zu § 8 D III 3 S. 378).

b) Eine besondere Kontrollvorschrift enthält **§ 38 Abs. 2** in dem **Übernahmerecht des Reichs.**

Die dort vorgesehenen näheren Bestimmungen des RR. enthält § 24 Ausf.-Best., der jedoch nur das Verfahren regelt, materiell keine weitere Voraussetzungen dem Gesetz hinzufügt.

α) Das Übernahmerecht ist ähnlichen Vorschriften ausländischer (namentlich südamerikanischer) Zollgesetze sowie der Kriegsbedarfsgesetzgebung nachgebildet und soll einen Anreiz zur richtigen Angabe bilden (s. Begr. 1919 S. 67, Ber. 1919 S. 21).

β) Das Übernahmerecht besteht selbständig neben der Steuerpflicht, d. h. auch wenn übernommen wird, ist die Steuer festzusetzen und zu zahlen.

γ) Das Übernahmerecht setzt voraus, daß „der Erwerber über die Höhe des Entgelts keine ausreichenden Aufklärungen gibt" (§ 38 Abs. 2 Satz 1). Diese Formulierung ist oftmals nicht ganz ausreichend, denn einmal kommt (bei § 17 Nr. 3, s. dort S. 448) neben dem Erwerber der Gewahrsaminhaber in Betracht; auch kann das Entgelt ganz fehlen, weil ein Erwerb nicht stattgefunden hat, und daher die Erklärung von vornherein auf den gemeinen Wert zu richten ist (auch § 24 AusfBest. beachtet das nicht genügend). Es kommt also darauf an, ob der Steuerpflichtige die Berechnungsunterlagen richtig beibringt oder ob ihn bei dieser Pflicht ein Verschulden trifft, sei es, daß er offenbar falsche Angaben macht oder seine Angaben als fahrlässig angesehen werden müssen. Sind die Angaben zwar unrichtig, kann aber von einem Verschulden des Steuerpflichtigen nicht gesprochen werden — weil er offenbar den Wert des Gegenstandes nicht kennt und auch von ihm eine Erkenntnis des Wertes (z. B. eines Kunstgegenstandes) nicht erwartet werden konnte — so ist die Voraussetzung nicht gegeben. Da es sich um einen Eingriff in das Eigentumsrecht handelt, wird vorsichtige Handhabung zu fordern sein.

δ) Für die Übernahme soll noch § 38 Abs. 2 Satz 1 der RFM. zuständig sein, während nach Satz 2 das UStA. die Übernahme „erklärt". § 24 AusfBest. überträgt die Zuständigkeit an das LFA. und macht den RFM. zur Beschwerdeinstanz. Ob diese Zuständigkeitsänderung rechtlich zulässig ist, kann zweifelhaft sein; dafür spricht, daß sie für den Steuerpflichtigen günstiger ist, weil er sonst kein Rechtsmittel haben würde; auch ist sie wohl durch die Delegation in § 38 Abs. 2 gedeckt. Da es sich um eine besondere gesetzlich gedeckte Regelung handelt, scheidet § 283 AO. (Rechtsbeschwerde an den RFH.) aus.

ε) Mit dem Erlaß (nicht erst mit der Zustellung) des Bescheides ist der Gegenstand beschlagnahmt, Verfügungen über den Gegenstand gegen das Verbot sind nichtig. (§ 134 BGB., vgl. auch Oppenheimer-Dorn „Bundesratsverordnungen über Brotgetreide usw." Bd. I S. 7 ff., Bd. II S. 39 ff.) Das Eigentum geht erst mit der Unanfechtbarkeit des Bescheids über. Ist die Steuerpflicht als solche zweifelhaft, so wird sich empfehlen, sie zunächst im Anfechtungsverfahren gegen den Steuerbescheid auszutragen und so lange die Entscheidung über die Beschwerde auszusetzen. Geschieht das nicht und würde im Anfechtungsverfahren später die Steuerpflicht verneint werden, so würde das Reich schadenersatzpflichtig sein, müßte also das Eigentum zurückübertragen.

ζ) Wegen der Verwendung der enteigneten Gegenstände vgl. die Erklärung des Regierungsvertreters Ber. 1919 S. 21. Die Verwendung wird

erforderlichenfalls durch Versteigerung oder Überweisung an die dem Reichsschatzministerium unterstellte Abt. 3 des LFA. erfolgen können.

c) Die Steuerfestsetzung wird auszusetzen sein, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß er die nötigen Angaben noch nicht machen kann, weil er das Entgelt noch nicht bezahlt hat, seine Höhe also, besonders bei Valutaschulden, noch nicht feststeht (maßgebend ist nach § 31 Abs. 4 AusfBest. der Kurs zur Zeit der Zahlung). Vgl. RFM. v. 23. Sept. 1920 (RStBl. S. 627). Würde die Aussetzung die Steuerfestsetzung gefährden, so käme nach § 32 Abs. 2 Sicherheitsfestsetzung in Betracht.

5. Die Steuer wird nach § 37 Abs. 1 zwei Wochen nach der Zustellung der Steuerfestsetzung fällig. Über die Stundung, Verzinsung, Zahlung s. zu § 37 (S. 645 f.).

§ 39.

(1) In den Fällen des § 23 Abs. 1 Nr. 3 und des § 25 Abs. 2 ist die Steuer vom Lieferer oder sonstigen Leistungsverpflichteten zu dem Empfangsbekenntnis über die Zahlung zu entrichten. Er ist verpflichtet, ein schriftliches Empfangsbekenntnis binnen zweier Wochen nach dem Empfang der Zahlung zu erteilen. Bei Teilzahlungen ist für jede Teilzahlung ein Empfangsbekenntnis zu erteilen und dazu die entsprechende Steuer zu entrichten. Das Empfangsbekenntnis muß den Namen des Lieferers oder sonstigen Leistungsverpflichteten, den Gegenstand oder die Art der Leistung nach seiner handelsüblichen Bezeichnung, den Betrag des Entgelts, den Tag der Zahlung und den Steuerbetrag enthalten.

(2) Die Steuer wird entrichtet, indem zu der Bescheinigung Vordrucke, die vor dem Gebrauch abgestempelt sind, oder Stempelmarken nach näherer Anordnung des Reichsrats verwendet werden. Der Reichsminister der Finanzen bestimmt, ob und unter welchen Voraussetzungen die Steuer ohne Verwendung von Stempelzeichen entrichtet werden kann.

(3) Ist die Steuer von dem Lieferer oder dem sonstigen Leistungsverpflichteten nicht entrichtet worden, so hat der Empfänger des Empfangsbekenntnisses binnen zweier Wochen nach dem Tage des Empfanges und jedenfalls vor der weiteren Aushändigung des Empfangsbekenntnisses die Steuer durch Verstempelung (Abs. 2) des Empfangsbekenntnisses zu entrichten. Erhält derjenige, der das Entgelt entrichtet hat, kein Empfangsbekenntnis, so hat er der Steuerstelle innerhalb eines Monats nach der Zahlung des Entgelts hiervon Mitteilung zu machen. Die Mitteilung muß die im Abs. 1 für das Empfangsbekenntnis vorgeschriebenen Angaben enthalten; zu ihr ist die Steuer in der im Abs. 2 bezeichneten Art zu entrichten.

(4) Nimmt im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 3 der Erwerber Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 2 für sich in Anspruch, so hat er die im § 22 Abs. 2 vorgeschriebene Bescheinigung dem Lieferer vorzulegen; dieser hat auf dem Empfangsbekenntnisse

Namen und Wohnort des Erwerbers unter Angabe der Bescheinigung zu vermerken und eine Abschrift des Empfangsbekenntnisses als Ausweis gegenüber der Steuerstelle zurückzubehalten.

(5) Wer aus einem unter § 23 Abs. 1 Nr. 3 oder auch § 25 Abs. 2 fallenden Umsatzgeschäfte zahlungspflichtig ist, kann in einem Rechtsstreit gegenüber dem Anspruch auf Entrichtung des Entgelts den Einwand der Tilgung nur geltend machen, wenn er nachweist, daß die Steuer für die Lieferung oder die sonstige Leistung entrichtet worden ist oder die Lieferung nach § 23 Abs. 2 in Verbindung mit der Vorschrift des Abs. 4 steuerfrei war.

(6) Die Vorschriften der §§ 12, 36 bis 38 finden auf die Besteuerung gemäß Abs. 1 bis 3 keine Anwendung.

§ 40.

(1) Wer in einer Druckschrift, die zur Verbreitung bestimmt ist, Verkaufsangebote von Gegenständen der im § 23 Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art macht, ohne in dem Angebote seinen Namen und seine Wohnung anzugeben, hat Namen und Wohnung dem Verleger der Druckschrift gleichzeitig mit der Erteilung des Auftrags mitzuteilen.

(2) Der Verleger der Druckschrift darf Veröffentlichungsaufträge der im Abs. 1 genannten Art nur annehmen, wenn ihm von dem Auftraggeber Name und Wohnung mitgeteilt werden.

(3) Ist ein Verleger nicht vorhanden, so tritt an seine Stelle der Drucker der Druckschrift.

(4) Der Verleger der Druckschrift oder im Falle des Abs. 3 der Drucker hat nach näherer Bestimmung des Reichsrats der Steuerstelle, in deren Bezirke die Druckschrift erscheint, das Verkaufsangebote ohne Namens- und Wohnungsangabe enthaltende Stück der Druckschrift unmittelbar nach seiner Ausgabe abzuliefern und dabei Namen und Wohnung der Auftraggeber zu bezeichnen.

(5) Die Steuerstelle hat unverzüglich diejenigen Steuerstellen zu benachrichtigen, die für den Wohnort der Auftraggeber zuständig sind.

§ 83 a WUStG. 1916. — Entw. 1918 (s. Begr. 1918 S. 25 N). — Ber. 1918 zu § 20a S. 63. — Altes UStG. 1918 § 25. — Entw. 1919 §§ 43 u. 44. — Begr. 1919 S. 67. — Ber. 1919 S. 21/22, 52.

Inhalt.

I. Die §§ 179—195 **AusfBest.** bringen sehr eingehende Erläuterungen und Verfahrensbestimmungen. Soweit sie die Verwendung von Stempelmarken vorsehen, beruhen sie auf der Delegation an den RR. (vgl. zu § 16 III 1—3 S. 426) in § 39 Abs. 2. Dabei hat der RR. in beschränktem Umfang eine weitere Delegation an den RFM. angenommen: die in § 193 Abs. 3 AusfBest. vorgesehene nähere Bestimmung des RFM. über Form, Aussehen und Farbenton der Stempelmarken enthält die Bek. des RFM. v. 5. August 1920 (RZBl. S. 1370, unten bei § 193 Abs. 2). Soweit sie an die Stelle der Verstempelung die Barentrichtung setzen (§ 184 Abs. 2, 5), beruhen sie auf der Delegation an den RFM. in § 39 Abs. 2, im übrigen auf § 45. Die §§ 179 und 180, die den materiellen Rest erläutern, sind beide bereits bei § 23 Abs. 1 Nr. 3 (zu § 23 D S. 510) abgedruckt und mit dieser Vorschrift behandelt. — Lit.: Pissel DStBl. Bd. 3 (1920/21) S. 66.

II. Über **Begründung und Entstehungsgeschichte** der Besteuerung der Privatumsätze vgl. beides zu § 23 D (S. 512ff.). Dort ist auch bereits der **materiell-rechtliche Inhalt** des § 39 (Steuersubjekt, Haftung des Abnehmers) behandelt (S. 514/5).

III. Geltungsbereich des § 39.

§ 39 gilt für drei formelle Sondersteuerarten, die sich auf Privatumsätze beziehen:

1. die Luxussteuer der Privatumsätze (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 S. 510);

2. die erhöhte Umsatzsteuer auf die Anzeigenübernahme durch Privatpersonen (§ 25 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 2 und mit § 27 Abs. 2, erläutert zu § 26/27 III 2c S. 548);

3. die erhöhte Umsatzsteuer auf die Vermietung eingerichteter Wohn- und Schlafräume durch Privatpersonen (§ 25 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit Abs. 2, erläutert zu § 28 III 2 S. 563).

IV. Besteuerungsgrundlagen. Die Versteuerung ist durch ein System von drei besonderen Pflichten formal geordnet.

1. Die Pflicht zur Quittungserteilung. Grundlage der Besteuerung ist der Quittungszwang, den **§ 39 Abs. 1** einführt. Das Gesetz braucht die dem Publikum unverständlichere Bezeichnung „Empfangsbekenntnis", die AusfBest. (§§ 183ff.) sagen Quittung. Es handelt sich um eine schriftliche Erklärung des Gläubigers (Leistungsverpflichteten, Lieferers) über den Empfang des Entgelts i. S. des § 368 BGB.

a) Es besteht eine Pflicht zur Ausstellung der Quittung. Die Pflicht besteht nicht dem Vertragsgegner (Leistungsberechtigten, Abnehmer) gegenüber, der also nicht auf ihre Erfüllung klagen kann, sondern sie besteht dem Steuerfiskus gegenüber. Aus der Regelung in § 39 Abs. 3, daß der Vertragsgegner bei Fehlen der Quittung eine Mitteilungspflicht an das UStA. hat und seinerseits stempelpflichtig wird, ist aber zu schließen, daß das UStA. nicht nachträglich die Ausstellung der Quittung etwa durch Verfügung nach § 73 AO. unter Anwendung von Zwangsmitteln (§§ 202ff. AO.) erzwingen kann: das wäre überflüssig, da die Steuer entweder bereits durch den Vertragsgegner entrichtet ist oder vom Leistungsverpflichteten (Lieferer), ohne daß es einer Quittung bedürfte, der Betrag eingezogen werden kann. Die Nichtausstellung der Quittung hat nur Folgen

in strafrechtlicher und zivilprozessualer Beziehung (s. unten zu VIII S. 658). Die Pflicht besteht auch dann, wenn eine Befreiung von der Steuerpflicht besteht (Wiederveräußerungsbescheinigung, Verwendungsbescheinigung, s. § 39 Abs. 4).

b) Inhalt der Quittung s. § 183 Abs. 1 Satz 2 AusfBest. Der Vertragsgegner (Leistungsberechtigte, Abnehmer), der gezahlt hat, braucht nicht mit aufgeführt zu werden, doch wird er aus der üblichen Form der Quittung durch die Unterschrift (die freilich unleserlich sein oder in Kreuzen bestehen kann) hervorgehen.

c) Form: die Quittung ist schriftlich zu leisten. Doch ist mit Kloß S. 89f. anzunehmen, daß es der Form des § 126 BGB. nicht bedarf, vielmehr ein formloses Schriftstück genügt. Über die Unterschrift s. zu b.

d) Erteilung. Die Quittung muß dem Leistungsberechtigten (Abnehmer), der gezahlt hat, ausgehändigt werden. Als Aushändigung gilt auch die Übersendung mit einem Boten oder durch die Post. Sie wird ersetzt durch Erklärung zu Protokoll vor Gericht oder vor einem Notar.

e) Zeitpunkt. Die Quittungspflicht entsteht mit der Vereinnahmung des Entgelts (vgl. darüber zu § 8 C (S. 370ff.). Für ihre Erfüllung besteht eine Frist von zwei Wochen von dem Tage der Vereinnahmung ab gerechnet. Die Frist ist selbstverständlich keine Ausschlußfrist, die Ausstellung der Quittung (und ihre Verstempelung) kann nachgeholt werden, doch tritt mit Versäumnis der Pflicht die Strafbarkeit ein und der Leistungsverpflichtete (Lieferer) kann seinem Vertragsgegner gegenüber strafbar werden, wenn dieser seinerseits die Steuer nach § 39 Abs. 3 entrichtet.

2. Die Pflicht des Leistungsverpflichteten (Lieferers) zur Selbstbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer ist in allen ihren Arten, auch bei den formellen Sondersteuerarten (s. S. 82), grundsätzlich als Deklarations- und Veranlagungssteuer gestaltet. Die in § 39 behandelten Abarten (III) der Besteuerung der Privatumsätze bilden die einzige Ausnahme, indem für sie die Form der Selbstbesteuerung gewählt ist. Von den drei möglichen Arten der Selbstbesteuerung ist diejenige der Verwendung von Vordrucken, die § 39 Abs. 2 an sich zuläßt, durch § 184 Abs. 4 AusfBest. ausgeschlossen worden. Es bleiben demnach

α) die Verstempelung. Die Urkunde, die bei der Verwendung von Stempelmarken nötig ist, ist die Quittung;

β) die Barzahlung. Dieser in § 184 Abs. 2 AusfBest. gebrauchte Ausdruck ist nicht sehr bezeichnend: daß „bar" gezahlt wird, ist selbstverständlich gar nicht nötig, man wird sogar meist bargeldlos zahlen. Worauf es ankommt, ist, daß 1. kein Stempel verwendet wird und 2. das UStA. unmittelbar angegangen wird. Richtig wäre wohl der dem Stempelrecht geläufige Ausdruck Anmeldung unter gleichzeitiger Entrichtung der Steuer.

Beide Formen stehen zur Wahl. Nach § 184 Abs. 3 können die LFA. die „Barzahlung" obligatorisch machen; das ist bisher nirgends geschehen. (Man könnte die Rechtsgültigkeit der Bestimmung bezweifeln, wenn man in § 39 Abs. 2 Satz 1 eine unabänderliche Vorschrift des Gesetzes erblickt, daß die Versteuerung durch Stempelverwendung erfolge und in Satz 2 nur die Möglichkeit einer weiteren Form —„ob"—, die an bestimmte Voraussetzungen geknüpft werden kann.)

b) Die Pflicht der Selbstbesteuerung läuft für den Leistungsverpflichteten (Lieferer) parallel mit der zur Ausstellung der Quittung, sie braucht nicht notwendig gleichzeitig erfüllt zu werden, muß aber spätestens bis zur Aushändigung erfüllt sein, also mit dieser innerhalb zweier Wochen seit der Vereinnahmung des Entgelts. Ist die Quittung schon vor der Vereinnahmung ausgestellt, so

ist die Verstempelung nachzuholen und, wenn bereits eine ungestempelte Quittung ausgehändigt ist, so wird, wenn die Quittung nicht zur Verstempelung zurückgegeben wird, eine neue verstempelte Quittung nachzusenden sein. Das gilt auch für die Barzahlung, da auch bei dieser die Quittung vorgelegt werden muß, um vom UStA. mit dem Vermerk über die Zahlung versehen zu werden.

c) Die Pflicht zur Selbstbesteuerung entfällt, wenn die Leistung (der Privatumsatz) luxussteuerfrei war.

α) Das gilt ohne weiteres, wenn es sich um eine Lieferung ins Ausland handelt (abgesehen von dem Fall des § 23 Abs. 1 Nr. 5). Die Befreiung des § 2 Nr. 1 gilt auch für Privatumsätze; dabei ist freilich besonders zu beachten, daß auch örtlich eine Lieferung in das Ausland i. S. des zu § 2 X 3 (S. 240) Ausgeführten vorliegen muß. Ein besonderer Hinweis in der Quittung ist hier nicht vorgesehen. Doch wird dem Lieferer die Nachweispflicht obliegen, daß er ins Ausland verkauft hat; er wird also gut tun, einen Hinweis in die Quittung aufzunehmen.

β) Es gilt unter der Voraussetzung, daß der Abnehmer eine Weiterveräußerungsbescheinigung vorlegt und der Lieferer auf der Quittung den Vermerk über die Vorlegung aufnimmt, bei der Veräußerung der aus § 21 nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 übernommenen Luxusgegenstände. Vgl. darüber zu § 23 D VIII (S. 517): die dort vertretene Auffassung, daß sich die Befreiungsvorschrift des § 23 Abs. 2 nicht auf die Luxusgegenstände bezieht, die aus § 15 nach § 23 Abs. 1 Nr. 3 übernommen worden sind, hat RFH. 2. S. v. 17. Dez. 1920 RStBl. 1921 S. 63) inzwischen bestätigt. Wird die Formvorschrift des § 39 Abs. 4 über die Vorlegung der Bescheinigung und den Vermerk nicht befolgt, so tritt die Steuerpflicht ein.

γ) Entsprechendes gilt, aber für alle in § 23 Abs. 1 Nr. 3 genannten Gegenstände, von der Vorlegung einer Verwendungsbescheinigung nach § 24 Abs. 2 (s. S. 528). In § 39 Abs. 4 ist das zwar nicht besonders gesagt, es folgt aber aus der Gleichheit des Grundes; auch § 180 Abs. 4 AusfBest. nimmt es an.

d) Die Folgen der Nichterfüllung der Selbstbesteuerungspflicht sind die gleichen, wie die der Versäumung der Pflicht zur Quittungserteilung (1 a).

3. Die Pflicht des Leistungsberechtigten (Abnehmers) zur Selbstbesteuerung.

a) Über die Haftung des Abnehmers ist bereits zu § 23 D V (S. 515) gehandelt worden. Das gleiche gilt für denjenigen, der von einem Privatmann z. B. eine Hauswand für Anzeigezwecke pachtet (§ 25 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2; s. zu § 26/27 III 2 c S. 548).

b) Die Pflicht tritt nur ein, wenn der Leistungsverpflichtete (Lieferer) seinen Pflichten (1 und 2) nicht genügt.

α) Genügt er zwar der Pflicht zur Erteilung der Quittung, aber nicht der zur Selbstbesteuerung, sind also auf der Quittung keine Stempelmarken oder kein Vermerk über die Barzahlung angebracht, so entsteht die Pflicht des Leistungsberechtigten mit Empfang der Quittung, und seine Steuerschuld wird binnen 2 Wochen fällig. Sie wird schon vorher fällig, wenn der die Quittung empfangende Leistungsberechtigte (Abnehmer) die Quittung an einen Dritten (der z. B. ihm Geld gegeben hat und dem er den Beweis der Verwendung für die Bezahlung zu erbringen hat, weitergibt.) Die zwei Wochen werden im übrigen dazu auszunützen sein, den Leistungsverpflichteten (Lieferer) an die Erfüllung der Besteuerungspflicht zu mahnen, damit dieser etwa noch die Verstempelung oder Barzahlung nachholen kann. Er hat seinerseits zu verstempeln oder zur Barzahlung unter Vorlegung der Quittung anzumelden. (§ 39 Abs. 3 Satz 2; AusfBest. § 185 Abs. 1.)

β) Genügt der Leistungsverpflichtete (Lieferer) auch der Pflicht zur Quittungserteilung nicht, so entsteht für den Leistungsberechtigten (Abnehmer) eine Mitteilungspflicht an das UStA., wobei die Selbstversteuerung zu der Mitteilung durch deren Verstempelung oder durch Barzahlung zu erfolgen hat. § 39 Abs. 3 Satz 2 sagt, daß der, der Entgelt entrichtet hat, die Pflicht zur Mitteilung „innerhalb eines Monats" hat. Es ist nicht ganz klar, wann sie entsteht. Offenbar entsteht sie in bedingter Form, nämlich unter der Voraussetzung, daß sie nicht durch Vorlegung einer (verstempelten oder unverstempelten) Quittung hinfällig wird, bereits mit der Zahlung, wird aber erst einen Monat darauf fällig. Der Leistungsberechtigte (Abnehmer) wird aber nicht für befugt erachtet werden können, unverzüglich nach der Zahlung die Mitteilung zu machen, wenigstens würde daraus noch nicht die Pflichtversäumnis des Leistungsverpflichteten (Lieferers) und seine zivilrechtliche Haftung gegenüber dem Leistungsberechtigten (Abnehmer) zu folgern sein. Vielmehr wird er so lange warten müssen, bis die Quittung, die der andere binnen 2 Wochen ihm zu erteilen hat, in seinem Besitz sein kann. Ist diese Frist abgelaufen, so kann er seiner Pflicht genügen, er hat aber noch 2 Wochen Zeit, um den anderen an die Pflicht zur Quittungserteilung zu mahnen.

c) Die Haftung und die Pflichten bestehen teilweise, wenn der Leistungsverpflichtete (Lieferer) seiner Selbstbesteuerungspflicht nur teilweise nachgekommen ist.

4. Die Pflichten zu 1 bis 3 können auf beiden Seiten wechselseitig entstehen, nämlich, wenn es sich um einen Tausch handelt (s. zu § 8 C II 10 S. 373).

5. Wegen der Frage des zivilrechtlichen Verhältnisses der beiden Verpflichteten zueinander vgl. zu § 23 D V 4 (S. 516).

V. Steuersatz, Steuerbetrag, Überwälzung.

1. Der Steuersatz beträgt im Falle

a) des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (Privatverkäufe) 15 v. H. (§ 21);

b) des § 25 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 (Privatanzeigeübernahme) nach § 27 Abs. 2 — da Zeitungen und Zeitschriften nicht wohl in Betracht kommen können — 5 v. H.;

c) des § 25 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 (Privatabvermietung) 10 v. H. (§ 25).

2. Der Steuerbetrag errechnet sich, indem der Prozentsatz von dem vereinnahmten Betrage genommen und dann nach § 10, also auf volle zehn Pfennige nach unten (zu § 10 III 2 S. 385), abgerundet wird.

3. Das Verbot der offenen Überwälzung (§ 12 S. 390) gilt nicht **(§ 39 Abs. 6).** Es ist also zulässig, zu vereinbaren, daß der Kaufpreis 100 M. und 15 M. Luxussteuer beträgt. Wie bereits zu § 12 (VI 2 S. 396) dargelegt ist, ist daraus weiter zu folgern, daß die Steuer in solchem Falle nicht etwa von 115 M. zu berechnen ist, sie erfaßt vielmehr nur den Betrag von 100 M., 15 M. stellen die zulässige Erstattung des für die Verstempelung nötigen Betrags dar. Ist eine solche Erstattung freilich nicht vereinbart, ist also nicht offen überwälzt, so ist der gesamte vereinnahmte Betrag zu verstempeln.

VI. Rechtsmittel.

1. Bei der Selbstbesteuerung kann die Rechtsmittelfrist nicht mit einer Veranlagung beginnen. Maßgebend ist § 220 AO., der wie folgt lautet.

> *§ 220. Ist ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen, so gilt als Steuerbescheid jede Willenskundgebung eines Finanzamts oder einer Hilfsstelle eines Finanzamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird.*
>
> *Als Steuerbescheid im Sinne des § 217 gilt auch eine schriftliche Auskunft, die ein Finanzamt über die Stempelpflichtigkeit einer aus-*

gestellten Urkunde oder eines vollzogenen Geschäfts erteilt. Als Steuerbescheide gelten ferner Freistellungen von Steuern und Feststellungsbescheide eines Finanzamts oder Landesfinanzamts, die für die Bemessung künftiger Steueransprüche bindend sind. Ist ein solcher Feststellungsbescheid von einem Landesfinanzamt erlassen, so ist die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben.

2. Zu einem Rechtsmittelverfahren über die Steuerpflicht des Leistungsberechtigten (Lieferer) kann der Leistungsverpflichtete (Abnehmer) nach § 226 Abs. 2 AO. zugezogen werden.

VII. Erstattung, Vergütung.

1. Erstattung.

a) Sie erfolgt selbstverständlich bei Freistellung im Rechtsmittelweg oder bei Berichtigung durch die Aufsichtsbehörde (§ 128 AO.).

b) Sie erfolgt bei Rückgewährung des Entgelts. Vgl. darüber zu § 34 V S. 627.

c) Ein Erstattungsanspruch wird auch dann zuzugestehen sein, wenn der Leistungsberechtigte (Abnehmer) die Steuer nach IV 3 (S. 656) entrichtet hat, sich aber herausstellt, daß die Steuer bereits vom Leistungsverpflichteten (Lieferer) entrichtet war, die Quittung, z. B. bei der Übersendung, verloren gegangen ist. Es liegt dann der Fall des § 129 AO. vor. Der Anspruch muß bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf die (zweite) Entrichtung folgt, geltend gemacht werden. Lehnt das UStA. ab, so sind die Rechtsmittel des Berufungsverfahrens (s. zu § 36 VIII S. 642) gegeben (§ 223 AO.).

2. Vergütung vgl. zu § 24 (S. 523f.).

VIII. Die Überwachung der Selbstbesteuerung.

Da die steuerpflichtigen Vorgänge sich der Nachprüfung leicht entziehen, bedarf es starker Überwachungsmaßnahmen. Dabei ist das Gesetz, im Anschluß an § 25 des alten UStG. 1918, zum Teil eigene Wege gegangen.

1. Reine Verwaltungsmaßnahmen sind die Überwachungsmaßregeln, die **§ 189** AusfBest. zusammenstellt. Vgl. dort. Über § 40 s. unten zu 5.

2. Eine Sicherung enthält § 184 Abs. 6 AusfBest., der Behörden oder Beamte — auch die Notare — verpflichtet, die Steuer zu entrichten, wenn sie über den steuerpflichtigen Vorgang eine Beurkundung vornehmen oder den Entwurf fertigen. Die Beurkundung oder der Entwurf soll offenbar nicht nur die Quittung zu betreffen haben: die Pflicht soll schon eintreten, wenn der Verkauf, die Vermietung (III) beurkundet oder für die Beurkundung der Entwurf angefertigt wird. Die Formulierung in § 184 Abs. 6 geht wohl zu weit. Nach § 191 AO. (abgedruckt oben S. 616) haben die Behörden, Beamten und Notare nicht bloß Auskünfte zu geben, sondern müssen jede dienliche Hilfe leisten. Daraus ergibt sich unzweifelhaft die Pflicht, auf die Steuerpflicht die Vertragschließenden hinzuweisen, die Urkunden auf die Stempelpflichtigkeit zu prüfen und Zuwiderhandlungen anzuzeigen (vgl. § 117 RStG.): dagegen kann man zweifelhaft sein, ob auch die Pflicht der unmittelbaren Entrichtung der Steuer besteht; gemeint ist wohl, daß sie die Entrichtung als Beauftragte übernehmen sollen, nicht, daß eine eigene Pflicht für sie besteht, oder daß sie auch gegen den Willen der Vertragschließenden die Versteuerung auszuführen hätten. Weiter bedarf es der Entstehung der Steuerpflicht, die mit dem Entwurf des Kaufvertrags, auch mit seiner Beurkundung, noch nicht eintritt, vielmehr erst mit der Vereinnahmung des Entgelts einsetzt.

3. § 39 Abs. 5 (Beschränkung des Tilgungseinwands) greift in das Zivil- und Zivilprozeßrecht ein.

a) Der Sinn der Vorschrift ist, wie sich Herzfeld Leitf. II S. 96 zutreffend ausdrückt, daß eine Zahlung, die in Erfüllung einer unter § 39 fallenden Leistung erfolgt, als nicht erfolgt fingiert wird, solange nicht nachweislich der Steuerpflicht genügt wird. Praktisch prägt sich das erst im Streitfalle aus.

b) Die Vorschrift wirkt zunächst nicht gegen den in erster Linie steuerpflichtigen Leistungsverpflichteten (Lieferer), der die Quittung auszustellen hat, sondern gegen den nur mithaftenden Leistungsberechtigten (Abnehmer), der gezahlt hat. Das erscheint zunächst ungerecht, erklärt sich aber damit, daß nur so ein indirekter Druck auch auf den Leistungspflichtigen ausgeübt werden kann. Der Zahlende ist jetzt unmittelbar interessiert, eine verstempelte Quittung zu bekommen, und wird sie von dem Empfänger der Zahlung fordern.

c) Wird der Leistungsberechtigte (Abnehmer) auf Zahlung verklagt, so kann er die Einrede der Zahlung nur geltend machen, wenn er gleichzeitig mit der Zahlung die Versteuerung beweist (oder die Steuerfreiheit nach IV 2 c β und γ S. 656). Das gleiche gilt, wenn er selbst z. B. eine Kaufsumme aus einem anderen Rechtsgeschäft gegen den Leistungsverpflichteten einklagt und dieser ihm gegenüber mit seinem Anspruch aus dem stempelpflichtigen Privatumsatz aufrechnet: will der Kläger der Einwendung der Aufrechnung gegenüber Zahlung behaupten, so muß er die Versteuerung nachweisen. Auch dem Dritten gegenüber, dem die Forderung aus dem Geschäft abgetreten ist oder der sie als Pfandgläubiger geltend macht, besteht die Beschränkung der Tilgungseinrede. Diese Verquickung der Tilgungseinrede mit dem Versteuerungsnachweis ist vom Gericht von Amts wegen zu beachten: fehlt der Nachweis, so hat das Gericht den Tatbestand so zu würdigen, als ob die Zahlung nicht erfolgt wäre. Der Nachweis braucht nicht notwendig durch Vorlegung der verstempelten oder mit Versteuerungsvermerk versehenen Quittung oder Mitteilung erbracht werden. Sind die Papiere z. B. abhanden gekommen, so wird auch ein Zeugenbeweis, daß die Besteuerung erfolgt war, möglich, vor allem kann eine Auskunft des UStA. herangezogen werden, das auch bei Verstempelung den Vorgang in der von ihm geführten Umsatzsteuerliste UP aufgenommen haben kann (vgl. § 184 Abs. 6 Satz 4 AusfBest.). Meist wird der Beweis aber nur durch Vorlegung der verstempelten Quittung oder Mitteilung erbracht werden können, erforderlichenfalls muß die Versteuerung zu diesem Zweck nachgeholt werden, was jederzeit zulässig ist, da ja die Fristen des § 39 keine Ausschlußfristen sind.

4. Über den Strafschutz des § 39 vgl. die Strafvorschriften zu § 43.

5. Eine besondere Überwachungspflicht enthält **§ 40** in der **Beschränkung der Anonymität der Anzeigen** und der **Mitteilungspflicht der Verleger (Drucker) von Druckschriften.**

a) § 40 gilt nur für die Privatumsätze von Luxusgegenständen (§ 23 Abs. 1 Nr. 3), nicht auch (ohne ersichtlichen Grund) für die beiden anderen Fälle des § 39 (s. III, 2 und 3 S. 654).

b) Die Vorschrift findet sich noch nicht im alten UStG. 1918 und ist aus einem in der Praxis empfundenen Bedürfnis heraus gestaltet worden (Begr. 1919 S. 67, Ber. 1919 S. 22). Rechtlich handelt es sich um eine besonders gestaltete Auskunftspflicht, die etwa mit der Anzeigepflicht der Banken (§ 189 ff. AO.) zu vergleichen ist (vgl. oben S. 616).

c) Die in § 40 enthaltenen Pflichten bestehen unter drei Voraussetzungen.

α) Es muß sich um eine Druckschrift handeln, die zur Verbreitung bestimmt ist. Daß der Druckschrift sonstige Vervielfältigungen (Metallogramme) gleichgestellt sind, ist nicht gesagt. Zur Verbreitung bestimmt ist fast jede Druck-

schrift, auf die Größe des Empfängerkreises kommt es nicht an. Auch wenn die Druckschrift nicht jedem Käufer, sondern etwa nur dem Mitgliederkreis eines Vereins zugänglich ist oder geheim verbreitet wird, ist die Voraussetzung gegeben. Nicht bloß Zeitungen, Zeitschriften, Anschläge, Handzettel gehören hierher, sondern auch Theaterprogramme, Geschäftspapiere, Preislisten, Bücher.

β) In der Druckschrift muß eine Anzeige aufgenommen werden, die ein Verkaufsangebot über Luxusgegenstände der Privatluxussteuerliste des § 23 Abs. 1 Nr. 3 (S. 510 f.) darstellt. Ein Verkaufsangebot braucht nicht unmittelbar zum Kaufen aufzufordern, auch die Angabe, daß ein Luxusgegenstand zu „besichtigen" ist, kann als Verkaufsangebot aufgefaßt werden. Auf Ankaufsangebote findet die Vorschrift keine Anwendung (was als Mangel empfunden wird).

γ) Das Verkaufsangebot enthält nicht in seinem Text oder in seiner (etwa mitabgedruckten) Unterschrift Name und Wohnung des Feilbietenden. Es handelt sich also um eine anonyme oder Chiffre-Anzeige.

d) Sind die Voraussetzungen zu c gegeben, so bestehen zwei Pflichten (steuerrechtliche Hilfspflichten).

α) Der Anzeigende hat dem Verleger (Drucker) Name und Wohnung zu nennen. Tut er es nicht, so macht er sich noch nicht strafbar, vielmehr darf der Verleger (Drucker) die Anzeige nicht aufnehmen. Nimmt der Verleger sie trotzdem auf oder ist die Angabe falsch, so liegt eine Steuerzuwiderhandlung vor, bei der es sich, je nach den Umständen, um Steuerhinterziehung, Versuch dazu oder um eine bloße Ordnungswidrigkeit handeln kann (s. zu § 43).

β) Der Verleger hat die Pflicht, bei Anzeigen ohne Namens- und Wohnungsmitteilung oder mit unzureichender oder offensichtlich falscher Mitteilung die Anzeige abzulehnen, bei Mitteilung Namen und Wohnung dem UStA. weiterzugeben. Über die Form s. § 189 Abs. 5 Nr. 1 AusfBest. Der Verleger hat dabei eine Nachprüfungspflicht: sie geht nicht so weit, daß er Legitimation verlangen muß, wohl aber muß er die Umstände prüfen, die gegen die Glaubhaftigkeit verstoßen: er darf die Anzeige nicht aufnehmen, wenn er weiß, daß der Name nicht stimmt, daß es eine Straße der angegebenen Art nicht gibt, daß es sich um eine Mietskaserne mit großer Bewohnerschaft handelt, in der ein „Müller" ohne nähere Bezeichnung von Stockwerk und Zimmer nicht zu finden ist. Hat die Druckschrift keinen Verleger, so trifft die Pflicht den Drucker. — Ein Verstoß gegen die Pflicht ist strafbar. Es kann sich um Beihilfe zur Steuerhinterziehung handeln. Stets liegt eine Ordnungswidrigkeit nach § 377 AO. vor. Wenn AusfBest. § 189 Abs. 5 Nr. 1 Abs. 2 eine Ordnungswidrigkeit auch in dem Fall unterstellt, daß sich die Angaben häufig als falsch herausgestellt haben, so handelt es sich dabei um eine Verwaltungsanordnung: beruhigt sich der Bestrafte bei der Straffestsetzung nicht, so greifen selbstverständlich die Beweisregeln des Strafprozesses Platz, zweifellos liegt aber in häufiger Unrichtigkeit ein Indiz für mangelhafte Pflichterfüllung. Eine Verwaltungsanordnung ist auch die folgende Vorschrift über die Straflosigkeit bei Angabe der Unterlagen für die Prüfung, die der Verleger angestellt hat.

e) Wegen der weiteren Behandlung der Mitteilungen vgl. § 189 AusfBest.

§ 41.

(1) **Auf die Entrichtung der Steuer im Falle des § 23 Abs. 1 Nr. 5 finden, wenn der Steuerpflichtige keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, die Vorschriften des § 38 entsprechende Anwendung.**

(2) § 38 Abs. 2 gilt auch, wenn der Steuerpflichtige eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt.

Entw. 1918 vakat. — Ber. 1918 (als § 21 a) S. 93. — Altes UStG. 1918 § 27. — Entw. 1919 § 45. — Begr. 1919 S. 67. — Ber. 1919 S. 22.

Inhalt.

I. Vgl. **AusfBest.** §§ 19—25.

II. § 41 enthält die **Verfahrensvorschriften** für die durch § 23 Abs. 1 Nr. 5 begründete **Luxussteuerpflicht der Ausfuhr** von Originalwerken, Antiquitäten und Sammelgegenständen (s. zu § 23 F S. 521).

III. Es sind **zwei Veranlagungsarten** zu unterscheiden.

1. Der Steuerpflichtige (Ausführende) ist Unternehmer (Kunsthändler) und versteuert auch die Ausfuhr nach Steuerabschnitten (s. § 33 Abs. 4 Satz 3, zu § 33 II 3 c S. 623).

a) Das Veranlagungsverfahren ist dasselbe wie zu §§ 35—37.

b) Es besteht darüber hinaus das Enteignungsrecht zum gemeinen Werte bei mangelhaften Angaben, wie es zu § 38 III 4 b (S. 651) dargestellt ist. Dies stellt § 41 Abs. 2 ausdrücklich fest. Freilich ist nicht recht einzusehen, wie es ausgeübt werden soll, da ja der Gegenstand ins Ausland gebracht ist. Die Bezugnahme im Entw. 1919 hatte eher Sinn, weil dort zunächst bei unzuverlässiger Angabe die Schätzung nach dem gemeinen Wert vorgesehen war: dies ist in § 38 Abs. 2 im Ausschuß (Ber. S. 22) gestrichen worden, mit Recht, denn die Zulässigkeit der Schätzung ergibt sich aus der AO. (§ 210). Danach hat gegenwärtig § 41 Abs. 2 kaum eine Bedeutung.

c) Dagegen vermißt man die Bezugnahme auf § 38 Abs. 3, die Mitwirkung der Zollstellen, die von der Ausfuhr Mitteilung machen und Sicherheit verlangen können. Mit Recht nimmt § 20 Abs. 2 AusfBest. die Anwendbarkeit auch bei der Ausfuhr durch einen Unternehmer als selbstverständlich an. Die Mitteilungen der Zollstellen werden in solchem Fall zu den Akten für den Unternehmer zu nehmen und bei seiner Veranlagung zu verwerten sein. Hat das Zollamt Sicherheit verlangt, so wird das UStA. darüber zu entscheiden haben, ob es die Sicherheit mit Rücksicht auf die Zuverlässigkeit des Unternehmers freigeben oder in der Form des § 32 Abs. 2 (S. 605) aufrechterhalten will.

2. Der Steuerpflichtige ist nicht Unternehmer auf dem Gebiete des Kunst- und Antiquitätenhandels, also insoweit Privatperson. Dann ist der Weg der gleiche, wie bei § 38.

a) Die Steuerpflicht entsteht mit der Verbringung ins Ausland. 1 Monat danach läuft die Steuererklärungsfrist ab.

b) Die Zollstelle macht vom Verbringen dem für den Verbringer zuständigen UStA. Mitteilung und kann Sicherheit fordern.

c) Das UStA. setzt die Steuer fest, schätzt dabei nach dem gemeinen Wert bei unzureichenden Angaben über das Entgelt und hat das Beschlagnahme- und Enteignungsrecht (s. S. 651).

d) Zwei Wochen nach Zustellung der Steuerfestsetzung ist die Steuer fällig.

§ 42.

(1) Bei Steuerpflichtigen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, ist für die Veranlagung diejenige Steuerstelle zuständig, in deren Bezirk das Gewerbe betrieben wird.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die eine berufliche Tätigkeit ausüben, sowie in den Fällen der § 1 Nr. 3, § 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 3 bis 5, § 25 Abs. 2 ist die Steuerstelle des Wohnsitzes oder Aufenthalts des Steuerpflichtigen zuständig.

§ 160 AusfBest. z. WUStG. 1916. — Entw. 1918 § 28. — Altes UStG. 1918 § 34 — Entw. 1919 § 46. — Begr. 1919 S. 68. — Ber. 1919 S. 22/23.

Inhalt.

I. Ergänzende Vorschriften.

1. § 42 findet seine notwendige Ergänzung in den §§ 51—53, 71 AO. (§ 56 AO. scheidet wegen der besonderen Vorschrift in § 42 Abs. 2 aus).

§ 51. Wenn das Gesetz eine natürliche Person für steuerpflichtig erklärt, ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, das Finanzamt für die Besteuerung zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder, wenn er im Inland keinen Wohnsitz hat, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Bei mehrfachem Wohnsitz im Inland ist der Wohnsitz, der mit einem dienstlichen Wohnsitz zusammenfällt, vor einem andern Wohnsitz, der Wohnsitz im Heimatstaate vor dem Wohnsitz in einem anderen Lande und, wenn keiner dieser Fälle vorliegt, der Wohnsitz an dem Orte maßgebend, wo sich der Steuerpflichtige vorwiegend aufhält.

Bei Steuerpflichtigen, die zur Zeit der Ermittlung der Steuer weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, ist,

1. wenn die Steuerpflicht nur an den Besitz inländischen Grundvermögens oder an den Betrieb eines Unternehmens im Inland geknüpft ist,

a) bei inländischem Grundvermögen das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Grundstück liegt. Liegt es in den Bezirken mehrerer Finanzämter, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Verzeichnis der Steuerwerte der Grundstücke geführt wird (§ 155);

b) beim Betrieb eines Unternehmens im Inland ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Unternehmen betrieben wird. Wird es in mehreren Bezirken betrieben, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Leitung des Unternehmens befindet.

Wenn die Vorschriften unter a und b nicht ausreichen und

2. *in den übrigen Fällen ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der nach § 71 ernannte Vertreter seinen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (Abs. 1, 2); fehlt es an einem solchen, so ist das Finanzamt zuständig, in desesn Bezirk sich Vermögen des Steuerpflichtigen befindet, und wenn dies für mehrere Finanzämter zutrifft, in dessen Bezirk sich der größte Teil des Vermögens befindet.*

§ 52. Wenn das Gesetz eine juristische Person, eine Personenvereinigung oder ein Zweckvermögen für steuerpflichtig erklärt, ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Ort der Leitung liegt. Fehlt es an einem solchen im Inland, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der nach § 71 ernannte Vertreter seinen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (§ 51 Abs. 1, 2). Ist kein Vertreter nach § 71 bestellt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich Vermögen des Steuerpflichtigen befindet, und wenn dies für mehrere Finanzämter zutrifft, das Finanzamt, in dessen Bezirk sich der größte Teil des Vermögens befindet.

§ 53. Wenn das Gesetz die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens gründet, ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Unternehmen betrieben wird. Wird das Unternehmen in Bezirken mehrerer Finanzämter betrieben und einheitlich zur Steuer herangezogen, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Leitung des Unternehmens befindet. Fehlt es hieran, so sind die §§ 51, 52 entsprechend anzuwenden.

§ 71. Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Ausland, aber im Inland steuerpflichtiges Vermögen oder eine Niederlassung oder Geschäftsstelle haben oder steuer- oder sicherheitspflichtig sind, haben dem Finanzamt auf Verlangen einen Vertreter im Inland zu bestellen, der ermächtigt ist, Schriftstücke zu empfangen, die für sie bestimmt sind. Unterlassen sie dies, so gilt ein Schriftstück mit der Aufgabe zur Post als zugestellt, selbst wenn es als unbestellbar zurückkommt.

2. § 127 AusfBest. enthält in Abs. 1—3 lediglich die Wiedergabe der Vorschriften der AO. Dagegen enthalten die Abs. 4—7 wesentliche Ergänzungen, die hier mit erläutert und daher abgedruckt sind.

§ 127. (4) Wird vor Beendigung des Steuerfestsetzungsverfahrens ein Unternehmen aus dem Bezirk eines Umsatzsteueramts in den eines anderen verlegt, so hat in Übereinstimmung mit § 59 AO. das erstere die Veranlagung zu Ende zu führen und sodann dem nunmehr zuständigen Umsatzsteueramt unter Übersendung der Akten (§ 169) Mitteilung zu machen. Erfolgt die Verlegung in einer Zeit, in der kein Steuerfestsetzungsverfahren schwebt, so hat das erstere Umsatzsteueramt dem durch die Verlegung zuständig werdenden Umsatzsteueramte von der Verlegung unverzüglich Mitteilung zu machen.

(5) Hat ein Umsatzsteueramt, ohne zuständig zu sein, das Steuerfestsetzungsverfahren begonnen, aber noch nicht abgeschlossen, so hat es, sobald es von seiner Unzuständigkeit Kenntnis erhält, die Sache an das zuständige Umsatzsteueramt abzugeben. Im übrigen gilt § 61 Abs. 1 AO., wonach Handlungen eines Umsatzsteueramts nicht deshalb unwirksam sind, weil das Umsatzsteueramt unzuständig war.

(6) Für die Veranlagung und Erhebung der von Unternehmen der Länder und des Reiches zu entrichtenden Umsatzsteuer sind die-

jenigen Umsatzsteuerämter zuständig, in deren Bezirk sich der Sitz der einzelnen selbständigen Betriebe befindet. Sitz der Leitung eines Betriebs ist der Ort, an dem die Verwaltung wirtschaftlich geführt wird. Was als selbständiger Betrieb im Sinne dieser Bestimmungen und welcher Ort als Sitz der Leitung des Betriebs anzusehen ist, ist im Zweifel durch Befragung der Zentralbehörde, der der Betrieb untersteht, festzustellen.

(7) Die unter der Herrschaft des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 von den obersten Landesfinanzbehörden getroffenen Bestimmungen über die Zuständigkeit für die Veranlagung staatlicher und Reichsbetriebe behalten Gültigkeit, solange die tatsächlichen Verhältnisse keine Nachprüfung und Änderung erforderlich machen.

II. Bedeutung der Vorschrift.

1. § 42 regelt die örtliche Zuständigkeit und zwar zur Veranlagung, wie für die Steueraufsicht, die Erstattungs- und Vergütungsanträge. Darüber hinaus ist es für die Frage von Bedeutung, welchem Lande und welcher Gemeinde nach § 41 ff. LStG. ein Anteil an dem Aufkommen an USt. zusteht; näheres darüber vgl. im Anhang.

2. Nicht maßgebend ist § 42 für die territoriale Geltung der USt. Hierüber vgl. zu § 1 C IV (S. 200 ff.).

3. Wichtig ist, daß nach § 11 (s. dort zu II 2 S. 386) mehrere Unternehmer eines (juristisch einheitlichen) Unternehmers als Einheit veranlagt werden. Es sind also niemals für eine Rechtspersönlichkeit mehrere Ämter zuständig mit alleiniger Ausnahme des zu §§ 26/7 IX 4 (S. 557) behandelten Falles.

III. Die örtliche Zuständigkeit bei Steuerpflichtigen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben (§ 42 Abs. 1).

1. § 42 Abs. 1, die Zuständigkeit nach dem Betriebsort, gilt

a) für den Normaltypus der U St., d. h. die Veranlagung der Unternehmer nach Steuerabschnitten (§ 1 Nr. 1 und 2; § 15, § 17 Nr. 1; § 21, § 23 Abs. 1 Nr. 1; § 25 Abs. 1; § 47), es sei denn, daß es sich um einen Angehörigen der freien Berufe (s. zu § 1 B V 2e S. 174 f.) handelt.

b) für die formellen Sondersteuerarten dann, wenn der Steuerpflichtige keine Privatperson, sondern ein Unternehmer ist, also bei Versteigerung, Einfuhr von Luxusgegenständen und Ausfuhr von Originalwerken. Das ist trotz des nicht klaren Wortlautes des § 42 Abs. 2 jedenfalls dann anzunehmen, wenn diese Steuerpflichtigen — auf Grund besonderer Zulassung nach § 33 Abs. 3 und 4 (s. dort zu II 3 a bis c S. 623 — auch nach Steuerabschnitten versteuern. Das gleiche muß aber auch für den Fall angenommen werden, daß der einzelne Verkehrsakt versteuert wird, sobald dieser innerhalb gewerblicher Tätigkeit liegt. Denn dann hat es eben die Steuerbehörde mit einem Gewerbetreibenden zu tun, dessen Unternehmen die Sache führt und nicht mit einer Privatperson. Man käme sonst auch zu dem Ergebnis, daß ein gewerblicher Versteigerer, der z. B. in Barmen wohnt und in Elberfeld sein Geschäftslokal hat, in Elberfeld versteuert wird, wenn ihm die Versteuerung nach Steuerabschnitten nach § 33 Abs. 3 gestattet ist, wenn das nicht geschieht, in Barmen. § 127 AusfBest. scheint jedenfalls für den Versteigerer, wie hier, zu entscheiden.

2. Die Regelung schließt sich im wesentlichen dem pr. GewStG. und Art. 12 bayr. GewStG. an. Bei Heranziehung des § 53 AO. und der darin angezogenen §§ 51, 52 (71) ergibt sich folgende Klimax.

a) Betriebsort: der Ort, in dessen Bezirk das Unternehmen betrieben wird. Der Begriff ist der gleiche, wie er in reicher Rechtsprechung im pr. Gewerbesteuer- und Kommunalabgabenrechte entwickelt worden ist (vgl. zu § 1 C IV

S. 202 ff.). Es genügen persönliche und sachliche Einrichtungen an einem Orte, die dem Betriebe dienen. Ob dort oder anderswo Eintragung im Handelsregister, polizeiliche Anmeldung erfolgt ist, hat keine Bedeutung.

b) Bei mehreren Betriebsarten: der Ort der Leitung.

α) Also nicht der Sitz im handelsrechtlichen Sinne, wie er im WUStG. 1916 nach § 160 AusfBest. dazu und auch nach dem ReichsdoppelStG. v. 22. Mai 1909 maßgebend war, entscheidet: es kommt auf die Angabe etwa in der Satzung der Gesellschaft, die Eintragung im Handelsregister nicht an. Vielmehr ist nach den tatsächlichen Verhältnissen zu ermitteln, wo das Gesamtunternehmen „geleitet" wird (die Ausdrucksweise im alten UStG. 1918 § 34 „Sitz der Leitung" bedeutete nichts anderes). Leitung ist die für die Einordnung der Unternehmer in das Wirtschaftsleben und für die Art seiner Betätigung maßgebende Bestimmung durch diejenigen, die rechtlich die Verfügung über das Unternehmen haben. Es kommt also nicht auf den Wohnsitz des Chefs oder des Generaldirektors an, wenn auch gelegentlich von da aus Anordnungen getroffen werden, sondern auf die Lage der Hauptbureaus. Diese Grundsätze gelten entsprechend des Begriffs der gewerblichen Tätigkeit im UStG. (s. zu § 1) auch für den Landwirt. Erstreckt sich ein großer Landbesitz über den Bezirk mehrerer Umsatzsteuerämter, so ist die Lage des Gutshofes maßgebend, auch wenn der Besitzer meist in der Stadt wohnt. Hat er aber in der Stadt ein Bureau, von wo aus er seine gesamte ständige Vermögensverwaltung leitet, so ist das UStA. in der Stadt zuständig.

β) Hat eine Rechtspersönlichkeit mehrere Betriebe, so entscheidet für sie alle der Ort, von dem aus die Betriebe einheitlich geleitet werden, mögen die Betriebe auch verschiedene Firmen haben. Schwierigkeiten können entstehen, wenn eine Person mehrere Unternehmen hat, die wirtschaftlich nichts miteinander zu tun haben, also z. B. ein kaufmännisches Geschäft oder eine Fabrik in der Stadt und ein Gut auf dem Lande. Der Grundsatz der Einheit mehrerer Betriebe eines Unternehmers zwingt zur Wahl zwischen den mehreren Umsatzsteuerämtern. Es ist daher zunächst festzustellen, ob nicht doch letzten Endes die Leitung einheitlich ist, also z. B. auch über die Gutswirtschaft die Entscheidungen im kaufmännischen Bureau des Besitzers fallen. Kann eine Entscheidung nicht getroffen werden, so ist eine Leitung nicht vorhanden, es bleibt dann nur die Veranlagung nach c (Wohnsitz). Das gleiche gilt bei Gewerbetreibenden mit ständig wechselndem Betriebsort, wie bei Wandergewerbetreibenden, Wanderlagerbetrieben.

γ) Ist die Leitung nicht im Inland, so sind drei Fälle zu unterscheiden:

αα) Der Steuerpflichtige ist eine physische Person und der Betrieb findet im Inland statt, dann Ort des Betriebes (§ 51 Abs. 3 Nr. 1 b AO.).

ββ) Fehlt bei einem physischen Steuerpflichtigen ein (feststellbarer) Betriebsort oder handelt es sich um eine juristische Person oder eine Personenvereinigung (§ 52) und hat der Steuerpflichtige nach § 71 AO. einen Vertreter bestellt, so ist dessen Wohnsitz maßgebend.

γγ) Der Steuerpflichtige hat keinen Vertreter: es ist das USA. zuständig, wo sich das Vermögen (die Steueranlage) befindet oder, wenn das in mehreren Bezirken der Fall ist, dessen größter Teil. Daraus ergibt sich z. B. die Zuständigkeit jedes UStA., in dessen Bezirk ein ausländischer Schieber ein Warenlager unterhält, ein Händler zum Markt über die Grenze kommt usw.

δ) Wegen der Unternehmungen des Reichs und der Länder gilt nach § 127 Abs. 6 AusfBest. die bereits zu § 11 II 2 behandelte Durchbrechung des Grundsatzes von der Einheitlichkeit des Betriebes. Es entscheidet der Sitz der Verwaltung und die Bestimmung der Zentralbehörde.

c) Der Wohnsitz. Für juristische Personen und Personenvereinigungen geben bereits die Angaben zu a bis b erschöpfende Antwort. Für physische Personen setzt sich dagegen die Klimax in den bereits zu b β erwähnten Fällen fort. Von den beiden Wohnsitzbegriffen, die das Recht kennt (1. § 7 BGB. = Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, 2. Reichsdoppelsteuergesetz § 1 Abs. 2 und ihm folgend die meisten bisherigen Steuer- und auch ein Teil der Gemeindeverfassungsgesetze = Innehaben einer Wohnung mit der Absicht dauernder Beibehaltung), ist der letztere maßgebend. Über den Begriff im einzelnen vgl. die Rechtsprechung des pr. OVG. bei Fuisting-Strutz Anm. 17 c, Strutz KrStG. Anm. 10 zu § 1 S. 53.

d) Bei mehrfachem Wohnsitz im Inland

α) der Wohnsitz, der mit dem dienstlichen zusammenfällt,

β) der Wohnsitz im Heimatstaat,

γ) der Wohnsitz des überwiegenden Aufenthaltes.

e) Fehlt ein Wohnsitz: der gewöhnliche Aufenthalt (§ 51 Abs. 1). Vgl. über den Aufenthaltsbegriff Noell-Freund zu § 33 KrAG. S. 183ff.

f) Fehlen Wohnsitz wie Aufenthalt:

α) Wohnsitz oder Aufenthalt des nach § 71 AO. bestellten Vertreters,

β) das UStA., wo sich Vermögen befindet, wenn das in mehreren Bezirken der Fall ist, wo der größte Teil ist (§ 52 Abs. 3 Nr. 2).

g) Bestimmung durch RFM. (§ 57 AO).

IV. Die örtliche Zuständigkeit bei Steuerpflichtigen, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben (§ 42 Abs. 2).

1. § 42 Abs. 2 gilt, entsprechend dem zu III 1 Ausgeführten,

a) für Angehörige der freien Berufe (s. zu § 1 B V 2 e S. 174f.);

b) für Privatpersonen, die versteigern (§ 1 Nr. 3, § 17 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 2: die Person des Versteigerers muß eine Privatperson sein, auf den Auftraggeber kommt es nicht an), Luxusgegenstände einführen, Originalwerke ausführen;

c) stets in den Fällen des § 39 (s. S. 654f.), also für Privatumsätze von Luxusgegenständen (§ 23 Abs. 1 Nr. 3), Privatanzeigenübernahme (§ 25 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 2), Privatzimmervermietung ohne Nachhaltigkeit (§ 25 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit Abs. 2).

2. Es gilt die Klimax von III 2 c (s. oben) (Wohnsitz, Aufenthalt usw.).

V. Unzuständigkeit, Wechsel der Zuständigkeit.

1. Nach § 61 Abs. 1 AO. sind auch Handlungen des örtlich unzuständigen UStA. nicht unwirksam. Es hat aber die Abgabepflicht nach § 127 Abs. 5 Ausf.-Best.

2. Beim Wechsel der Zuständigkeit gilt der Grundsatz, daß ein UStA., das ein Veranlagungsverfahren begonnen hat, bis zur Veranlagung auf alle Fälle zuständig bleibt. Erst mit der Veranlagung erfolgt die Abgabe an das nunmehr zuständige Amt (§ 59 AO., § 127 Abs. 4 AusfBest.). Schwebt kein Veranlagungsverfahren, so folgen die Akten dem Steuerpflichtigen zum neuen für ihn zuständigen Amt.

3. Haben mehrere Umsatzsteuerämter sich für zuständig gehalten und veranlagt, so gilt diejenige Veranlagung, die die gemeinsam übergeordnete Behörde (LFA., bei mehreren Bezirken RFM.) bestimmt, während die anderen außer Kraft treten, § 60 AO.

VI. Die sachliche Zuständigkeit.

1. Für die sachliche Zuständigkeit ist der Behördenaufbau der AO. entscheidend.

a) Die Verwaltung ist Reichsverwaltung. Die Behörden bauen sich von unten wie folgt auf: Finanzamt — LFA. — RFM. Bei den Landesfinanz-

ämtern sind die Abteilungen für Besitz- und Verkehrssteuern (Abt. I) und, wo für Besitz- und Verkehrsteuern mehrere Abteilungen bestehen, diejenigen für Besitzsteuern zuständig (vgl. die vorläufige Geschäftsordnung für die Landesfinanzämter v. 7. Juli 1920, Amtsbl. der RFV. S. 311). Im RFM. gehört die Umsatzsteuer zum Geschäftsbereich der Abt. III.

b) Dabei ist aber zu beachten, daß die Reichsfinanzverwaltung am 1. Jan. 1920 noch nicht überall in vollem Umfang bestand und auch am 1. Jan. 1921 jedenfalls in der untersten Instanz noch nicht überall durchgeführt war. Aus § 6 EinfVer. zur AO. ergibt sich, daß bis zur Durchführung der Reichsfinanzverwaltung die landesrechtlichen Zuständigkeitsnormen für die entsprechenden vor dem Inkrafttreten der AO. bestehenden Reichssteuern, also für das alte UStG. 1918 gelten.

α) In weitem Umfang hat das zunächst für die Oberbehörden gegolten. Bis Mitte 1920 waren in Preußen die Regierungspräsidenten (in Berlin die Direktion für die Verwaltung der direkten Steuern), in Bayern die Regierungsfinanzkammern, in Sachsen die Generalzolldirektion usw. (s. die Zuständigkeitstabelle auf S. 430 f. der 1. Aufl.) an Stelle der Landesfinanzämter zuständig. Wegen des Zeitpunktes der Übernahme der Geschäfte der Oberbehörde auf die neu eingerichteten Landesfinanzämter s. die Bekanntmachungen im Amtsblatt der RFV. 1920.

β) In der unteren Instanz ist in den Ländern, die selbständige Finanzunterbehörden besaßen (Bayern: Rentämter, Württemberg: Bezirkssteuerämter, Baden und Hessen: Finanzämter usw.), durch Umwandlung dieser Ämter in Finanzämter der Übergang bereits am 1. Jan. 1920 vollzogen gewesen. Dagegen bestanden Schwierigkeiten in Preußen und Sachsen. In Preußen waren bisher für die Umsatzsteuer die Magistrate der Städte, auf dem Lande — auf Antrag — die Gemeindevorstände der Landgemeinden mit mehr als 5000 Einwohner und die Landbürgermeister (Rheinprovinz) und Amtmänner (Westfalen), im übrigen die Kreisausschüsse zuständig, in Sachsen alle Gemeindevorstände, auch die der kleinsten Gemeinden (in den selbständigen Gutsbezirken die Hauptzollämter). Die Übernahme auf die (in Preußen zum großen Teil völlig neu eingerichteten) Finanzämter hat sich sehr allmählich vollzogen und ist noch heute keineswegs überall durchgeführt, so z. B. nicht in Berlin, in großen Teilen der Rheinprovinz. von Westfalen, Hannover, Schleswig-Holstein usw. Soweit das noch nicht geschehen ist, gilt weiterhin für Preußen die in der 1. Aufl. S. 324 abgedruckte Ver. v. 1. August 1918 (GS. S. 135) nebst Nachtrag v. 21. Sept. 1918 (GS. S. 150) und für Sachsen die Ver. v. 27. Juli 1918 (GVBl. S. 248, 1. Aufl. S. 385). Nur sind die danach zuständigen Gemeinde- und Kreisbehörden nicht mehr Organe der Länder, sondern nach § 22 Abs. 2 AO. Organe des Reiches. Wegen der Entschädigung für die Mitwirkung s. Anhang.

γ) Da hiernach die Finanzämter des Reiches in großen Teilen des Reiches noch nicht für die Umsatzsteuer zuständig sind, brauchen die AusfBest. (im Gegensatz zum Gesetz und zur AO.) für die unterste Instanz statt des Ausdrucks Finanzamt den Ausdruck „Umsatzsteueramt“.

2. Die sachliche Zuständigkeit der drei Instanzen regelt sich nach der AO., dem UStG. und den AusfBest.

a) Die Umsatzsteuerämter haben die Veranlagung, die Entscheidung über Vergütungs- und Erstattungsansprüche, die Entscheidung über Einsprüche, die Steuerüberwachung. Eine Mitwirkung von Ausschüssen findet nicht statt (s. zu § 36 V 2 S. 640). Wegen der Hilfeleistung der Gemeinde-, Ortspolizei- und sonstiger Ortsbehörde — soweit die Gemeindebehörden nach 1 b *β* nicht selbst veranlagen — s. § 22 Abs. 1 AO. Die Erhebung der Steuer ist in Preußen noch

in weitem Umfange danach Sache der Gemeindebehörden. Wegen der Entschädigung für die Mitwirkung s. Anhang.

b) Die Landesfinanzämter:

α) Sie sind Aufsichtsinstanz und Leiter der gesamten Steuerverwaltung ihres Bezirks. Ihre Revisionen können zu Nach- und Neuveranlagungen führen (s. §§ 212, 213 AO., oben zu § 36 V 5 S. 640).

β) Sie entscheiden über Beschwerden gegen Verfügungen der Umsatzsteuerämter (soweit es sich nicht um Steuer-, Einspruchs-, Erstattungs- oder Vergütungsbescheide handelt), s. §§ 281 f. AO.

γ) Sie entscheiden über Beschwerden bei Schätzungen, die bei Verschulden des Steuerpflichtigen erfolgt sind (§ 210 AO.).

δ) Das UStA. bedarf ihrer Zustimmung zu Stundungen über 1 Jahr (§ 167 AusfBest.), zur Anordnung der Versicherung an Eides Statt (§ 176 AO.), zur eidlichen Vernehmung an Auskunftspersonen (§ 184 AO.), zur Vorlage von Schriftstücken durch Personen, die nicht Steuerpflichtige sind (§ 185 AO.).

ε) Sie entscheiden über Anträge auf Anerkennung als gemeinnützig und wohltätig (§ 3 Nr. 3, oben S. 298) und auf Gleichstellung von G. m. b. H. mit Genossenschaften i. S. des § 2 Nr. 11 S. 274).

ζ) Sie haben Befugnisse bei der Regelung der Versteuerung für Versteigerer (§ 156 Abs. 3 AusfBest.), können abgekürzte Steuererklärungsformulare einführen (§ 143 Abs. 2 AusfBest.), die öffentliche Aufforderung (§ 144 Abs. 1) und die Übersendung der Vordrucke (§ 143 Abs. 4 AusfBest.) regeln.

η) Sie entscheiden über die Enteignung eingeführter und ausgeführter Luxusgegenstände (§ 38 Abs. 2, AusfBest. § 19 s. zu § 38 III 4 b S. 651).

c) Der RFM

α) Die Mitwirkung bei der gesetzgeberischen Tätigkeit ist verstärkt durch zahlreiche Delegationen, insbes. auch zum Erlaß der AusfBest. (§ 45). Einzelne Delegationen richten sich an ihn allein, ohne daß es der Mitwirkung des RR. bedarf (s. § 2 Nr. 11, § 33 Abs. 2 u. 4, § 35 Abs. 3, § 39 Abs. 2).

β) Beschwerdeinstanz ist er nur in reinen Aufsichtssachen. Über sachliche Verfügungen entscheiden die Landesfinanzämter endgültig (§ 282 Abs. 4 AO.; nach § 283 kann Rechtsbeschwerde an den RFH. gegeben sein). Die einzige Ausnahme ist der zu § 38 III 4 b (S. 651) behandelte Fall.

γ) Er entscheidet über Erlaßanträge aus Billigkeitsgründen (§ 108 Abs. 1 AO.).

3. Über die Rechtsmittelbehörden s. zu § 36 VIII (S. 642).

VII. Straf-, Übergangs- und Schlußvorschriften.

[Überschrift des VII. Abschnitts des Gesetzes.]

Anmerkungen.

1. Der VII. Abschnitt umfaßt die §§ 43—47. Im Entw. 1919 (S. 18 f., §§ 47 bis 51) war er wegen des in der NV. gestrichenen Abschnittes über die allgemeine Kleinhandelsteuer (vgl. S. 419) VIII. Abschnitt. — Der Abschnitt entspricht dem IV. Abschnitt (§§ 38—42) des alten UStG. 1918.

2. Dem Inhalt nach zerfällt der Abschnitt in fünf Gruppen von Vorschriften:

a) Strafvorschriften: § 43. Es handelt sich nur um eine Ergänzung des in der AO. geordneten Steuerstrafrechts.

b) Vorschrift über das Verhältnis der Länder und Gemeinden zur Umsatzsteuer: § 44. Behandelt ist nur die Frage der Ausschließlichkeit der Umsatzsteuer als Reichssteuer, auch diese nicht vollkommen, vielmehr ist das LStG. zur Ergänzung heranzuziehen. Im übrigen behandeln das Verhältnis der Länder und Gemeinden zur Umsatzsteuer:

α) Die AO. und die EinfVer. dazu; wegen der Mitwirkung am Veranlagungs- und Erhebungsverfahren s. oben zu § 42 VI 1 b S. 667. Wegen der Entschädigung s. ferner die Ver. v. 10. Dez. 1920 (RZBl. S. 1682, unten Anhang).

β) Das LStG., wegen der Beteiligung der Länder und Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer. S. darüber Anhang.

c) Delegation wegen der AusfBest.: § 45.

d) Vorschriften über das Inkrafttreten und das Verhältnis zu dem alten UStG. 1918: § 46 Abs. 1 und 2.

e) Übergangsvorschriften: § 46 Abs. 3 bis 5, § 47.

§ 43.

(1) **Die Hinterziehung der Umsatzsteuer wird mit einer Geldstrafe bis zum zwanzigfachen Betrage der hinterzogenen Steuer oder mit Gefängnis bestraft.**

(2) **Wer den Vorschriften des § 40 Abs. 1 bis 4 zuwiderhandelt, wird mit einer Geldstrafe bis zu fünfhundert Mark bestraft.**

(3) **Die Festsetzung einer Ordnungsstrafe unterbleibt bei Unterlassung der Aufzeichnung (§ 31) und bei nicht ordnungsmäßiger Aufzeichnung, wenn die Zuwiderhandlungen aus Gründen, die in der Person des Verpflichteten oder in der Art seines Geschäftsbetriebes liegen, entschuldbar erscheinen.**

Entw. 1918 § 31 — Ber. 1918 S. 83 — StenB. 1918 S. 6067 C — Entw. 1919 § 47 — Begr. 1919 S. 67 — Ber. 1919 S. 23.

Inhalt.

I. Auszug aus den Strafvorschriften der AO.

§ 358. Straffrei bleibt, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat.

§ 359. Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit den in den einzelnen Gesetzen hierfür angedrohten Strafen bestraft. Der Mindestbetrag einer Geldstrafe ist, soweit kein anderer Betrag bestimmt ist, zwanzig Mark.

Der Steuerhinterziehung macht sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zwecke verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteile, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterläßt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.

Es genügt, daß infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

Eine Steuerumgehung (§ 5) ist nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.

Die Vorschriften der Zoll- und Verbrauchsabgabengesetze, nach denen eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung eintritt, ohne daß der Vorsatz der Hinterziehung festgestellt zu werden braucht, bleiben unberührt.

§ 360. Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar. Er ist auch dann strafbar, wenn die vollendete Tat eine Übertretung wäre.

Die für die vollendete Tat angedrohte Strafe gilt auch für den Versuch; Geldstrafen, die auf ein Vielfaches des hinterzogenen Betrags zu bestimmen sind, sind nach der Steuerverkürzung oder dem Steuervorteile zu bemessen, die bei Vollendung der Tat eingetreten wären.

§ 361. Die Strafe für die Tat gilt auch für eine Beihilfe oder Begünstigung, die jemand seines Vorteils wegen begeht.

Liegt eine Übertretung vor, so werden Beihilfen und Begünstigung mit Geldstrafe bis zu einhundertfünfzig Mark bestraft.

§ 362. Soweit der Betrag der Steuerverkürzung oder des Steuervorteils, nach denen die Geldstrafe zu bemessen ist, nicht festgestellt werden kann, ist, wenn nicht eine geringere oder höhere Strafe vorgesehen ist, auf eine Geldstrafe von zwanzig bis zu einer Million Mark zu erkennen.

§ 363. Wenn wegen Steuerhinterziehung neben der Geldstrafe auf Gefängnis erkannt werden darf oder auf eine Geldstrafe von mehr als fünftausend Mark erkannt wird, kann im Straferkenntnis (Urteil oder Strafbescheid) angeordnet werden, daß die Bestrafung auf Kosten des Verurteilten bekanntzumachen sei.

§ 364. Wird wegen Steuerhinterziehung auf eine Gefängnisstrafe von mindestens drei Monaten erkannt, so kann zugleich auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte erkannt werden.

§ 365. Bei Verurteilung wegen Steuerhinterziehung (§ 359) ist neben der Geld- oder Freiheitsstrafe auf Einziehung der steuerpflichtigen Erzeugnisse und zollpflichtigen Waren zu erkennen, hinsichtlich derer die Hinterziehung begangen worden ist.

Kann die Einziehung nicht vollzogen werden, so ist auf Erlegung des Wertes der Erzeugnisse oder Waren und, soweit dieser nicht zu ermitteln ist, auf Zahlung einer Geldsumme von zwanzig bis dreihunderttausend Mark zu erkennen.

War der Herstellungsbetrieb der Erzeugnisse der Steuerbehörde nicht angemeldet worden (§ 194 Abs. 1), so ist außerdem die Einziehung aller in den Betriebs- und Lagerräumen vorhandenen Vorräte an steuerpflichtigen Erzeugnissen sowie der zur Herstellung dienenden Geräte verwirkt.

§ 367. Wer fahrlässig als Steuerpflichtiger oder als Vertreter oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen be-

wirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden (§ 359 Abs. 1, 2), wird, soweit in den einzelnen Gesetzen nichts Abweichendes vorgeschrieben ist, wegen Steuergefährdung mit einer Geldstrafe bestraft, die im Höchstbetrage halb so hoch ist wie die für die Steuerhinterziehung angedrohte Geldstrafe.

Eine Steuerumgehung (§ 5) ist nur dann als Steuergefährdung zu bestrafen, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Gewährung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich oder fahrlässig Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.

§ 368. Wer seines Vorteils wegen Gegenstände, von denen er weiß oder den Umständen nach annehmen muß, daß Steuern für sie hinterzogen sind (§ 359 Abs. 1, 2), kauft oder sonst an sich bringt, verheimlicht, absetzt oder zu ihrem Absatz mitwirkt, wird wegen Steuerhehlerei mit der für die Steuerhinterziehung angedrohten Strafe bestraft. Die §§ 360 bis 365 gelten entsprechend.

§ 369. Wer im Inland wegen Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei bestraft worden ist und vor Ablauf von drei Jahren, nachdem die Strafe ganz oder zum Teil bezahlt, verbüßt oder erlassen worden ist, wieder eine dieser Handlungen begeht, wird, soweit nicht höhere Geldstrafen vorgeschrieben sind, mit einer Geldstrafe in Höhe des doppelten Betrags, der für die einfache Tat angedroht ist, bestraft. Neben der Geldstrafe kann auf Gefängnis bis zu zwei Jahren, und wenn für die einfache Tat bereits Gefängnisstrafe zugelassen ist, auf eine Gefängnisstrafe bis zur doppelten Höhe der für die einfache Tat zugelassenen Strafe erkannt werden; die Strafe darf jedoch fünf Jahre nicht überschreiten.

Bei jedem weiteren Rückfall im Sinne des ersten Absatzes ist neben der Geldstrafe auf Gefängnis zu erkennen. Sind mildernde Umstände vorhanden, so kann auf eine Geldstrafe bis zur Höhe des doppelten Betrags der für den ersten Rückfall angedrohten Strafe erkannt werden.

Im Falle des § 359 Abs. 5 darf auf Gefängnis nur erkannt werden, wenn der Vorsatz der Hinterziehung festgestellt wird.

§ 374. Wer in den Fällen der §§ 359, 367, 371 bis 373, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 406 Abs. 2), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 359, 371 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 367.

Wird die im § 97 vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist.

§ 376. Beamte (§ 10 Abs. 1 bis 4), die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die sie dienstlich oder bei Wahrnehmung ihrer Obliegen-

heiten erfahren haben, anderen unbefugt mitteilen oder Betriebs- oder Gewerbegeheimnisse, die sie in gleicher Weise erfahren haben, unbefugt verwerten, werden mit Geldstrafe bis zu dreitausend Mark oder mit Gefängnis bis zu sechs Monaten bestraft.

Ist die Handlung aus Eigennutz oder in der Absicht begangen worden, den Steuerpflichtigen zu schädigen, so kann auf Geldstrafe bis zu dreißigtausend Mark und statt ihrer oder neben ihr auf Gefängnis sowie auf Unfähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter auf die Dauer von einem bis zu fünf Jahren erkannt werden.

Im Falle des ersten Absatzes tritt die Strafverfolgung nur auf Antrag ein. Antragsberechtigt ist das Landesfinanzamt und der Steuerpflichtige, dessen Interesse verletzt ist.

§ 377. Wer den im Interesse der Steuerermittlung oder Steueraufsicht erlassenen Vorschriften der Steuergesetze oder der dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verwaltungsbestimmungen durch andere als die in den Steuergesetzen unter Strafe gestellten Handlungen oder Unterlassungen zuwiderhandelt, wird mit einer Ordnungsstrafe von fünf bis fünfhundert Mark bestraft. Dies gilt nicht für Sollvorschriften. Die Ordnungsstrafe wird nicht verhängt, wenn festgestellt wird, daß Strafausschließungsgründe vorliegen oder die Zuwiderhandlung auf einem unabwendbaren Zufall beruht.

Die Ordnungstrafe kann bis auf das Doppelte erhöht werden, wenn der Täter vorsätzlich einen mit der Durchführung der Steuergesetze beauftragten Beamten in der rechtmäßigen Ausübung seines Dienstes hindert.

Wenn nach § 202 für den Fall der Nichtbefolgung einer Anordnung ein Zwangsmittel angedroht ist, darf wegen der Nichtbefolgung dieser Anordnung nicht auf eine Ordnungsstrafe erkannt, sondern nur das Zwangsmittel angewandt werden.

§ 378. An Stelle einer Geldstrafe, die nicht beigetrieben werden kann, tritt Freiheitsstrafe. Die Freiheitsstrafe darf zwei Jahre und bei Ordnungsstrafen drei Monate nicht übersteigen.

Bei der Umwandlung ist ein Betrag von zehn bis zu fünfzig Mark einer eintägigen Freiheitsstrafe gleichzuachten. Der Mindestsatz einer Ersatzfreiheitsstrafe ist ein Tag.

Beträgt die Geldstrafe mehr als eintausend Mark, so ist sie in Gefängnis, andernfalls in Haft umzuwandeln.

II. Der Inhalt des § 43.

§ 43 stellt kein eigenes Strafsystem auf, wie es noch im § 38 des alten UStG. 1918 (1. Aufl. S. 231) enthalten war. Er enthält nicht einmal eine vollständige für sich verständliche Strafnorm. § 43 Abs. 1 gibt vielmehr nur ein Strafmaß für einen nur dem Namen nach bezeichneten Tatbestand. Bei § 43 Abs. 2 handelt es sich zwar um eine Strafnorm, aber um eine überflüssige (s. zu III 5a S. 676). § 43 Abs. 3 enthält eine Milderungsvorschrift für eine im Gesetz selbst nicht enthaltene Strafandrohung. Zur Ergänzung muß der 3. Teil der AO. (§§ 355ff.) über das (Steuer-) Strafrecht herangezogen werden. Eine vollständige Darstellung dieses Steuerstrafrechts kann hier nicht gegeben werden. Nur einige wichtige Vorschriften sind (bei I) wiedergegeben und in bezug auf ihre Wirkung im Umsatzsteuerrecht erläutert. Vgl. im übrigen die S. 620 zu AO. angegebene Literatur und v. Breunig-v. Lewinsky RAO. S. 374ff.; Proskauer, JurW. Bd. 49 (1920) S. 732.

III. Die einzelnen Delikte.

1. Steuerhinterziehung. §§ 359—366 AO.; **§ 43 Abs. 1.**

a) Objektiver Tatbestand. Der Begriff der Hinterziehung war in den bisherigen Steuergesetzen nirgends klar umschrieben: er ergab sich aus dem Verstoß gegen bestimmte Besteuerungsnormen oder aus unrichtigen oder unvollständigen Angaben (vgl. auch zu b). Nach § 359 AO. sind objektive Tatbestandsmerkmale die folgenden:

α) Handlungen oder Unterlassungen, die zu der Tatsache führen, daß der Steuerfiskus entweder nicht diejenige Steuereinnahme erhält, die er zu erhalten hat oder bereits vereinnahmte Steuerbeträge erstattet oder vergütet, auf deren Erstattung und Vergütung kein Anrecht besteht. Daher ist gleichgültig, ob nachträgliche Veranlagung den Schaden ausgleicht, sie kann auch unmöglich sein, weil nähere Feststellung undurchführbar ist (s. § 362 AO.); grundsätzlich soll vor der Bestrafung die Höhe der Verkürzung im Steuerfeststellungsverfahren festgestellt werden (s. § 433 AO.). Da der Versuch der vollendeten Tat gleichbehandelt wird, genügt auch, daß die Schädigung eingetreten wäre, wenn der Versuch geglückt wäre. — In Betracht kommen in erster Linie die Verstöße gegen die steuerlichen Hilfspflichten, sofern sie kausal für die Schädigung werden, also Unterlassen der Anzeigen (§ 30), der Buchführung und Aufbewahrung (§ 31), der Steuererklärung (§§ 35, 38, 41), der Quittungserteilung und der Selbstbesteuerung, der Mitteilung bei § 39, unvollständige, unrichtige Erfüllung dieser Pflichten, Fälschungen der Eintragungen, irreführende Einrichtung der Bücher, falsche Auskunftserteilungen. Die Handlungen oder Unterlassungen können insbesondere dahin zielen, einen Verkauf nach der Einfuhr oder in das Ausland (§ 2 Nr. 1) vorzuspiegeln (z. B. durch fingierte Ausstellung der Fakturen auf eine ausländische Firma, statt auf den wirklich kaufenden inländischen Exporteur), Buchung eines Lieferungsentgelts als Darlehnszins oder Darlehnsrückzahlung (§ 2 Nr. 2), Angabe einer fingierten Weiterveräußerungsbescheinigung oder Bezugsbescheinigung (§ 22, § 19 III 2 S. 470). Steuervorteile (Erstattungen, Vergünstigungen) können durch falsche Angaben über Verwendung von Luxusgegenständen (§§ 4, 19, 20, 24) erschlichen werden: § 359 Abs. 2 AO. braucht hierfür im allgemeinen nicht besonders herangezogen zu werden, da eine nachträgliche Änderung der beabsichtigten und begonnenen Verwendung den Vergütungsanspruch nicht aufhebt (s. zu § 20 IV 2 c S. 484). — Als Täter kommt nicht bloß der Steuerpflichtige in Betracht, sondern auch jeder Dritte. Bei der Umsatzsteuer vor allem derjenige, dessen Vorteil darin besteht, daß er steuerfrei kauft, den Lieferer (auch ohne dessen Mitschuld) zu steuerfreier Lieferung veranlaßt: also derjenige, der sich, ohne Weiterveräußerer oder Bezugberechtigter oder Verwendungsberechtigter zu sein, eine Weiterveräußerungs- oder Bezugs- oder Verwendungsbescheinigung verschafft. Weiter auch Angestellte, Geschäftsfreunde, die zugunsten ihres Chefs oder Lieferers oder Beziehers usw. falsche Auskunft geben: z. B. ein Fachverband, der die Ausstellung eines Bezugscheines ohne Vorliegen der Voraussetzungen befürwortet.

Eine weitere Voraussetzung muß hinzutreten, wenn es sich um eine Steuerumgehung nach § 5 AO. (Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) handelt. Dann bedarf es eines (vorsätzlichen) Verstoßes gegen steuerliche Hilfspflichten, vor allem die Buchführungs- und Steuererklärungspflicht. (Vgl. zu der Frage, die hier nicht näher erläutert werden kann, Rosendorff „Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung", 1920.)

β) Der Verkürzung an Steuereinnahmen muß ein Vorteil auf der andern Seite entsprechen. Der Vorteil braucht nicht in der Nichtbezahlung einer

Steuerschuld zu bestehen, er liegt auch vor, wenn der Abnehmer durch seine Angaben (Vorleger einer unrichtigen Weiterveräußerungs- oder Bezugsbescheinigung) den Lieferer veranlaßt, den Umsatz geringer als nötig zu besteuern (mit 1,5 statt mit 15 v. H.). Der Vorteil braucht auch nicht für den Täter zu bestehen, auch wenn z. B. der Abnehmer die Weiterveräußerungsbescheinigung gar nicht deswegen vorlegt, um einen billigen Preis zu erzielen, sondern um den Unterschied von 1,5 und 15 v. H. dem Lieferer zuzuwenden, ist der Tatbestand gegeben.

b) Subjektiver Tatbestand. Wie schon § 38 altes UStG. 1918 bricht auch § 359 AO. mit dem Grundsatz älterer Strafgesetze (z. B. § 111 RStG., s. für das WUStG. RGStraff. v. 11. Febr. 1918, Amtl. Mitt. S. 35), wonach das Verschulden beim Vorliegen eines bestimmten objektiven Tatbestands vermutet und dem Täter die Beweislast dafür, daß er den objektiven Tatbestand nicht gewollt hat, zugeschoben wird. Die Betonung der subjektiven Seite entspricht vielmehr dem gegenwärtigen Rechtsempfinden (Begr. zur AO., Drucks. 1919 Nr. 759 S. 130, Ber. zur AO., Drucks. 1919 Nr. 1460 S. 46). Es muß Vorsatz in bezug auf die Tatsachen vorliegen, die Unterlassungen und Handlungen müssen also bewußt begangen sein; die Absicht, den Steuerfiskus zu schädigen, ist dagegen nicht erforderlich; der Täter ist auch strafbar, wenn er z. B. lediglich aus dem Beweggrund gehandelt hat, seinem Geschäftsfreund einen Vorteil zuzuwenden.

c) Die Strafe.

α) Geldstrafe. Der Vermischung des Strafzweckes mit dem Gedanken des Schadenersatzes im Finanzstrafrecht entspricht es, daß die Strafe sich nach dem Betrage bemißt, der veranlagt oder nicht erlassen oder vergütet worden wäre, wenn der Tatbestand nicht eingetreten wäre. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Betrag noch durch Nachveranlagung (s. zu § 36 V 5 S. 640) eingeholt werden kann. Wegen der Feststellung des Betrags s. § 433 AO.; danach ist die Strafbehörde an die Feststellung der Steuerbehörde (in letzter Linie des RFH.) gebunden. Das Zwanzigfache ist nicht (wie es bei § 83 c WUStG. 1916 der Fall war) starres Strafmaß. Das Gericht kann vielmehr bis zu diesem Betrage die Strafe bemessen. — Subsidiär: 20 bis 1 Million Mark (§ 362 AO.), z. B. wenn eine Rekonstruktion der Steuer, weil die Bücher vernichtet sind, Schätzungsunterlagen fehlen, nicht mehr erfolgen kann. — Umwandlung in Freiheitsstrafe: § 378 AO.

β) Gefängnis. Nach § 38 des alten UStG. 1918 konnte es zu Gefängnis nur kommen durch Umwandlung einer nicht beitreibbaren Geldstrafe, die — ein Fortschritt gegen § 114 RStG. — nicht ausgeschlossen war. Jetzt kann prinzipaliter auf Gefängnis erkannt werden (Dauer: bis zu 5 Jahren, § 16 Abs. 1 StGB., § 355 AO.). Da es heißt „oder“ Gefängnis, können Geldstrafe und Gefängnis nebeneinander nicht ausgesprochen werden.

γ) Bekanntgabe auf Kosten des Verurteilten: § 363 AO. Der Wortlaut „wenn ... neben der Geldstrafe auf Gefängnis erkannt werden darf“, wird nicht so auszulegen sein, daß diese Voraussetzung bei der alternativen Strafandrohung des § 43 UStG. nicht erfüllt ist; vielmehr ist wohl gemeint, daß außer auf Geldstrafe auch auf Gefängnis erkannt werden kann. Im übrigen genügt eine Geldstrafe von mehr als 5000 M. als Voraussetzung.

δ) Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte: § 364 AO. Voraussetzung ist, daß auf eine Gefängnisstrafe von mindestens drei Monaten erkannt ist.

ε) Einziehung der steuerpflichtigen Erzeugnisse: § 365 AO. Die Voraussetzung ist nicht bei allen Warenumsätzen gegeben. Vielmehr kann § 365 nur angewendet werden, wenn der Steuersatz vom Umsatz bestimmter Waren abhängig ist, also bei der Luxussteuer, insbesondere der Herstellerluxussteuer (§ 15) und der Luxussteuer bei der Einfuhr (§ 17 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4, § 38) oder bei der Ausfuhr (§ 23 Abs. 1 Nr. 5, § 41).

ζ) Betriebsuntersagung: § 366 AO., vgl. darüber bereits zu § 31 VII 5 S. 598.

d) Verschärfung bei Rückfall s. zu § 369 AO.

e) Über tätige Reue s. § 374 AO.

2. Steuergefährdung. § 367 AO.

a) Objektiver Tatbestand: Er ist der gleiche wie bei 1, nur daß als Täter nur der Steuerpflichtige selbst, sein Vertreter oder Beauftragter (Angestellter, z. B. Filialleiter) in Betracht kommt.

b) Subjektiver Tatbestand: Fahrlässigkeit. Es kommt vor allem in Betracht, daß der Steuerpflichtige, ohne daß ein Vorsatz nachzuweisen ist, sich gegenüber den steuerlichen Hilfspflichten so verhält, daß ihm der Vorwurf mangelnder Aufmerksamkeit gemacht werden muß. Das gilt z. B. auch, wenn er behauptet, eine Lieferung als Ausfuhr oder Einfuhr (§ 2 Nr. 1) angesehen zu haben, obgleich ihm bekannt sein mußte (er hat z. B. von seinem Fachverband darüber Mitteilung erhalten), daß der Begriff der Ausfuhr oder Einfuhr unmittelbare Rechtsbeziehung mit der ausländischen Firma voraussetzt (s. zu § 2 B V S. 228). Das gleiche gilt von der Behauptung, Stoff und Verarbeitungsort eines Luxusgegenstandes oder überhaupt die Luxussteuerpflicht nicht gekannt zu haben: hier wird aber abschwächend für die erste Zeit in Betracht kommen, daß Unternehmer auch bei der Aufmerksamkeit, zu der sie verbunden sind, über die Bestimmungen im unklaren sein konnten (vgl. dazu unten AusfBest. § 33 sowie — I S. 669 — § 358 AO.). Der Versuch ist nicht strafbar.

c) Strafe: nur Geldstrafe, und zwar bis zur Hälfte der zu 1 c α angegebenen Höhe.

3. Steuerhehlerei. § 368 AO.

a) Objektiver Tatbestand:

α) Umsatz usw. von Gegenständen und die Tatsache, daß für sie Steuern hinterzogen sind. Voraussetzung ist also, daß bereits vor dem Umsatz, an dem der Täter beteiligt ist, in bezug auf die Gegenstände der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Da eine Abhängigkeit der Steuer von bestimmten Gegenständen nur bei der Luxussteuer besteht, kann § 368 nur für diese in Betracht kommen, wenn sich die Steuerhinterziehung auf die Luxussteuer bezieht. Der Umstand, daß der Vorbesitzer den Umsatz nicht veranlagen wird, kann dabei allgemein nicht in Betracht kommen, denn ob dies geschieht, entscheidet sich erst nach Ablauf des Steuerabschnitts. Folgende Fälle sind aber möglich: Der Vorbesitzer ist ein Schieber, der sein Unternehmen absichtlich nicht angezeigt hat, der Vorbesitzer hat die Luxusgegenstände eingeschmuggelt, daß er sie zur Luxussteuer anmelden wird, ist danach als ausgeschlossen zu unterstellen; der Vorbesitzer war eine Privatperson und hat die Selbstbesteuerung nach § 39 nicht vorgenommen.

β) Der Umsatz muß zum Vorteil des Täters erfolgen. Der Vorteil liegt darin, daß der Täter die Ware, die er, ohne oder mit geringerer Steuer belastet, erworben hat, billiger als sein Konkurrent absetzen kann.

b) Subjektiver Tatbestand: Der Täter muß den objektiven Tatbestand (die vorausgegangene Steuerhinterziehung) wissen (der Vorbesitzer hat ihm gesagt, er könne billiger als andere verkaufen, weil die Ware unversteuert bliebe), oder er muß bei der nötigen Aufmerksamkeit zu dieser Annahme des objektiven Tatbestands kommen (nach den Umständen des Verkaufs).

c) Strafe; wie 1 c (α bis ζ).

4. Verletzung der Verschwiegenheitspflicht. § 376 AO.

a) Objektiver Tatbestand: Dienstliche Kenntnis der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen und Mitteilung an Dritte oder Verwertung, soweit Betriebs-

43*

oder Gewerbegeheimnisse in Frage kommen. Als Täter kommen Beamte in Betracht, nicht also auch die Organe der bei der Veranlagung oder der Steueraufsicht mitwirkenden berufsständischen Vertretungen. Es ist nicht nötig, daß der Beamte als Steuerbeamter Kenntnis bekommen hat, es genügt die Kenntnisnahme in dienstlicher Eigenschaft oder bei Wahrnehmung der Obliegenheiten, also z. B. auch als Gemeindevorstand bei der Mitwirkung nach § 22 Abs. 2 AO. oder bei Erfüllung der Beistandspflicht nach § 191 AO. (s. S. 616). Täter können ferner, wie die Bezugnahme auf § 10 Abs. 2 AO. ergibt, Sachverständige sein und andere Personen, die von den Finanzbehörden oder Finanzgerichten zugezogen werden, also insbesondere die mitwirkenden Organe der berufsständischen Vertretungen (s. § 191 AO., oben S. 616). Das ist besonders wichtig bei der Mitwirkung solcher Verbände im Bezugsscheinverfahren (vgl. zu § 19 III 2 S. 470).

b) Subjektiver Tatbestand: Fahrlässigkeit (auch leichte) genügt. Eigennutz oder Schädigungsabsicht wirkt verschärfend (§ 376 Abs. 2). Die Mitteilung muß aber unbefugt sein, also die Grenzen der Geheimhaltungspflicht überschreiten. Der z. B. im Bezugscheinverfahren mitwirkende Fachverband, der Verstöße seiner Mitglieder anzeigt, handelt selbstverständlich befugt.

c) Strafe: Geldstrafe bis 3000 M. oder Gefängnis bis 6 Monate, im Falle der Qualifizierung (Abs. 2) Verschärfung auf 30 000 M., Gefängnis bis 5 Jahr), Unfähigkeit zur Amtsbekleidung für 1—5 Jahre.

d) § 376 AO. ist Antragsdelikt. Antragsberechtigt ist das LFA. und der Verletzte.

5. Ordnungswidrigkeit. § 377 AO.

a) Objektiver Tatbestand: Nichtbeachtung der im Interesse der Steuerermittlung oder Steueraufsicht erlassenen Vorschriften, sei es, daß sie in der AO., dem UStG. oder den AusfBest. stehen. Hierher gehören die Verstöße gegen die Hilfspflichten aller Art (s. zu 1 a S. 673). Der Tatbestand ist so allgemein gefaßt, daß **§ 43 Abs. 2** überflüssig erscheint: die Vorschriften über die Pflichten der Anzeigenden und der Verleger in § 40 sind im Interesse der Steuerermittlung erlassen (der Strafrahmen ist der gleiche).

b) Subjektiver Tatbestand: Grundsätzlich genügt die bloße Tatsache der Zuwiderhandlung, ein Verschulden braucht nicht nachgewiesen zu werden. Doch bestehen folgende Einschränkungen:

α) Die Strafausschließungsgründe (Notwehr, Notstand, Einwilligung der Steuerbehörde, z. B. bei der Buchführung im Fall der §§ 90, 91, 108, 110, 112 AusfBest.) gelten auch bei § 377.

β) Unabwendbarer Zufall ist zu berücksichtigen. Der Verleger, dessen Betrieb unmittelbar nach dem Erscheinen der Zeitung von Streikenden besetzt wird, kann die Mitteilung nach § 40 Abs. 3 nicht machen.

γ) **§ 43 Abs.** 3 bei Verstoß gegen die Buchführungspflicht (§ 31) Entschuldbarkeit. Damit ist für § 31 der einer Ordnungsstrafe an sich fremde subjektive Tatbestand doch wieder eingefügt. Der Hinweis auf die Person des Verpflichteten oder die Art seines Betriebes ist eigentlich überflüssig. Denn strafrechtliches Verschulden ist die bei mangelndem Vorsatz vorhandene Vernachlässigung der gebotenen Vorsicht, obwohl sie nach den Umständen vom Täter zu erwarten war und er die Möglichkeit hatte, das Vorliegen oder Eintreten der zum Tatbestande gehörenden Tatumstände zu erkennen (s. Frank, StrGB. zu § 59): es bedarf also eines Eingehens auf die Individualität des Täters (Bildungsstand, Beeinflussung durch besondere Aufregungen) und die äußeren Umstände (Betriebsort, Überbürdung mit Arbeit ohne Gehilfen).

c) Strafe: Geldstrafe von 5—500 M., Verschärfung auf 10—1000 M. bei Beamtenbehinderung (z. B. Nichtöffnen des Gebäudes zu Zwecken der Steuer-

aufsicht, Behinderung bei der Bücherdurchsicht u. ä.). Die Ordnungsstrafe ist eine kriminelle Strafe, es ist also Umwandlung in Haft (niemals in Gefängnis) möglich (§ 378 AO.).

d) Verhältnis zu den Zwangsmitteln des § 202 AO. An sich kommen beide Möglichkeiten nebeneinander in Betracht: die Steuerbehörde kann bei einem Verstoß gegen die Vorschriften deren Befolgung nach § 202 erzwingen, sie kann auch nach § 177 AO. (also kriminell) bestrafen. Die letztere Möglichkeit fällt erst weg, wenn ein Zwangsmittel nach § 202 AO. angedroht ist.

IV. Wegen des **Strafverfahrens** vgl. §§ 385 ff. AO.

Grundsätzlich gebührt die Einleitung des Strafermittlungsverfahrens dem UStA., und zwar dem nach § 42 (S. 662 ff.) örtlich zuständigen oder demjenigen der Zuwiderhandlungen (§§ 389, 393 AO.). Das UStA. kann selbst erkennen bei allen Ordnungswidrigkeiten und bei Steuergefährdungen, aber auch bei Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei, wenn es nur auf Geldstrafe oder Einziehung vor Bekanntgabe erkennen will (§ 386 AO.). Vor Strafbescheiden über mehr als 20 M. soll der Beschuldigte gehört werden (§ 407 AO.). Der Strafbescheid, den das UStA. erläßt, enthält die Strafe, das Delikt, das Strafgesetz, die Beweismittel; Gründe und Rechtsmittelbelehrung sollen hinzugefügt werden (§ 412 AO.). Es ist wahlweise Beschwerde an das LFA. (§§ 415 ff.) und Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegeben (Frist für beide: 1 Woche). Statt des Strafbescheids kann „Submission" der Beschuldigten zu Protokoll des UStA. herbeigeführt werden (§ 410 AO.).

Staatsanwaltschaft und Strafgerichte werden mit dem Strafverfahren befaßt, wenn die Finanzämter keinen Strafbescheid erlassen (weil sie nicht erkennen wollen oder über ihre Zuständigkeit hinausgehende Strafen wünschen) oder wenn der Beschuldigte gegen einen Strafbescheid gerichtliche Entscheidung beantragt.

§ 44.

Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) dürfen von dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ab Steuern vom Warenumsatz nicht mehr erheben.

Entw. 1918 vakat. — Ber. 1918 § 30 Abs. 5 S. 82 f. — StenB. 1918 S. 6061/66. — Altes UStG. 1918 § 36 Abs. 5. — Entw. 1919 § 48. — Ber. 1919 S. 23, 52, 54. — StenB. 1919 S. 4109 bis 4111, 4156.

Inhalt.

I. Für Auslegung heranzuziehen ist **§ 2 LStG.**

§ 2 LStG. (1). Die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich schließt die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) aus, wenn nicht reichsgesetzlich ein anderes vorgeschrieben ist.

(2) Die Erhebung von Zuschlägen zu Reichssteuern ist den Ländern und Gemeinden (Gemeindeverbänden) nur auf Grund reichsgesetzlicher Ermächtigung gestattet.

Literatur: Popitz, PrVerwBl. Bd. 41 (1919/20) S. 325 f.

II. Entstehung.

Die Frage, ob die Umsatzsteuer als Reichssteuer die Eigenschaft der Ausschließlichkeit in Anspruch nehmen könnte, gleichartige Steuern in Ländern und Gemeinden also unzulässig seien, war im WUStG. 1916 nicht geregelt. Für die WUSt. bestand die Auffassung (Kloß WUStG. S. 64), daß rechtlich einer Ausschöpfung derselben Steuerquelle durch die Länder, z. B. durch einen allgemeinen Quittungsstempel nichts entgegenstünde; dafür sprach auch § 83 d WUStG. 1916, der ausdrücklich vorsah, daß durch die Stempelabgabe des § 83 a (s. oben zu § 23 Abs. 1 Nr. 3 S. 513) die Erhebung der landesrechtlichen Abgaben für gerichtliche und notarielle Aufnahmen und Beglaubigungen nicht ausgeschlossen sei. Im UStG. 1918 mußte allgemein das gleiche gelten; das Gesetz ließ grundsätzlich Landes- und Gemeindesteuern, die das Merkmal des Umsatzes (des Entgelts) verwendeten, also z. B. den Kaufstempel der Tarifstelle 32 Abs. 5 pr. StempelG. unberührt (s. 1. Aufl. S. 228; Kloß, UStG. 1918 S. 103; Corresp. d. Ält. d. Kaufm. Berlin Bd. 41, 1918, Nr. 3 S. 45). Daß das gleiche auch für Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden, insbes. auch für die Warenhaussteuern, wenn sie den Umsatz als Steuermaßstab verwendeten, galt, ergab sich aus der Entstehung des § 36 Abs. 5 des alten UStG. 1918. Im Haushaltungsausschuß (Ber. 1918, S. 82 f.) war zunächst, trotz Widerspruchs der Regierung und vor allem der pr. Kommissare, ein Antrag angenommen worden, daß alle bundesstaatlichen und kommunalen Steuern vom Warenumsatz außer Kraft treten sollen. Diese Inanspruchnahme der Ausschließlichkeit für das Reich wurde in der Vollversammlung des RT. (StenB. 1918 S. 6061/66) wieder beseitigt; man wollte in die sozialpolitischen Ziele vor allem der Warenhaussteuer nicht so schroff eingreifen. Es wurde daher nur die Regelung beschlossen, daß von Unternehmen, die vorwiegend notwendige Lebensmittel vertreiben, vom 1. April 1919 ab Steuern vom Umsatz dieser Waren in Einzelstaaten und Gemeinden nicht mehr erhoben werden dürften (§ 36 Abs. 5 altes UStG. 1918). Danach war für kein Unternehmen, auch nicht für Unternehmen mit überwiegendem Lebensmittelhandel, ein Verbot der landes- und kommunalrechtlichen Umsatzbesteuerung, insbes. auch der Warenhausbesteuerung, ausgesprochen (vgl. RFM. v. 26. Juni 1919, Amtl. Mitt. S. 242; Popitz, PrVerwBl. Bd. 41, 1919/20, S. 48; unrichtig Rohde, DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 107, der solches Verbot annimmt, vielmehr durfte sich die Besteuerung nach dem Umsatze nur nicht auf denjenigen Teil der Gesamtroheinnahmen eines vorwiegend Lebensmittel verteilenden Unternehmens beziehen, der auf die Lebensmittel entfiel; dabei versuchte das Rundschreiben des RFM. v. 26. Juni 1919 (Amtl. Mitt. S. 242) eine Aufzählung der „notwendigen" Lebensmittel zu geben. In dem damit umgrenzten Umfange erlitten die Warenhaussteuer, die besonderen Gewerbesteuerordnungen, die vom Umsatz ausgingen (Filialsteuerordnungen), eine Einschränkung. Auch die Vorschriften der mecklenburgischen, hamburgischen und lübeckischen Einkommensteuergesetze, nach denen bei den (vorwiegend notwendige Lebensmittel umsetzenden) Konsumvereinen ein bestimmter Umsatzprozentsatz (10 v. H.) als unwiderlegliche Fiktion für die Höhe des Einkommens anzusehen war, als beseitigt gelten (s. K. Maier, DStZ. Bd. 8, 1919/20, S. 62, Neue Zeit Jahrg. 37 Bd. 2, 1919, S. 567).

Der Entwurf des neuen UStG. 1919 (§ 48) wollte an dieser Rechtslage nichts ändern. Im Ausschuß (Ber. 1919 S. 23, 54) wurde aber die Ansicht vertreten, daß angesichts der Höhe der neuen Umsatzsteuer die Besteuerung nach dem Umsatz dem Reich allein verbleiben müsse. Die sozialdemokratische Partei wies weiter darauf hin, daß gerade die Lebensmittel, aber auch andere Bedarfsartikel, stark belastet seien und daß eine Besteuerung von Betriebsfirmen, die durch hohe Um-

sätze die Preise niedriger halten könnten, wie die Konsumvereine und die Warenhäuser, unwirtschaftlich und unsozial sei. Dieser Auffassung gegenüber wurde in der Vollversammlung von mittelstandsfreundlicher Seite versucht, in dem angestrebten Verbot der Besteuerung nach dem Umsatz vor allem einen Vorstoß der Warenhausbesitzer zur Beseitigung der ihnen unbequemen, aus sozialen Gründen und im Interesse der alteingesessenen Kaufmannschaft aber wünschenswerten Warenhaussteuer zu erblicken. Die Mehrheitsparteien blieben aber bei der völligen Beseitigung. Darauf, daß ein Ausfall wesentlicher Art durch Beseitigung der Warenhaussteuer für die Länder und Gemeinden nicht entstehen würde, wurde von demokratischer Seite hingewiesen. (Vgl. StenB. 1919 D. 4109f., 4156.) — In Preußen war übrigens schon vorher durch Ges. v. 17. Juli 1919 (GS. S. 139) die Warenhaussteuer für alle Unternehmen, die überwiegend notwendige Lebensmittel vertreiben, also vor allem für die Konsumvereine, schlechthin (nicht bloß, wie § 36 Abs. 5 des alten UStG. 1918 es tat, bei den Lebensmittelumsätzen selbst) beseitigt worden.

III. Umfang des Verbotes.

1. Das Verbot bezieht sich auf Steuern der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände), „vom Warenumsatz“. Dabei können nicht gemeint sein Steuern, deren Gegenstand (Objekt) der Umsatz ist, denn dann würden auch Steuern, die beim Verkauf etwa nach dem Gewicht oder der Menge zugrunde lagen (z. B. Gemeindebiersteuer) beseitigt sein und auf der anderen Seite solche Steuern nicht, deren Steuergegenstand nicht der Verkehrsakt, der Leistungsaustausch, sondern der Betrieb eines Gewerbes ist; daß aber gerade Warenhaussteuern gemeint sind, ergibt die Entstehungsgeschichte. Es muß daher der Ausdruck „Warenumsatz“ nicht auf den Steuergegenstand, sondern auf den Steuermaßstab bezogen werden; es kommt darauf an, daß die Berechnung einer — gleichgültig auf welches Objekt bezüglichen — Steuer nach dem Entgelt ohne Abzug von Auslagen und Unkosten erfolgt. Nicht wesentlich kann dabei sein, ob der Umsatz in demselben Stadium festgestellt wird, wie bei der Umsatzsteuer, nämlich nach der tatsächlichen Vereinnahmung, auch das in Rechnung gestellte oder vereinbarte Entgelt kann in Frage kommen. Auch darauf kommt es nach dem Wortlaut nicht an, ob die Steuererhebung an den einzelnen Verkehrsakt oder seine Ausführung anknüpft, oder ob die Summe der Umsätze in einem Zeitabschnitt einer Veranlagung zugrunde gelegt wird. Wegen der Beschränkung auf den Warenumsatz vgl. zu 3.

Danach müssen als aufgehoben gelten:

a) Die landesrechtlichen Warenhaussteuern, sofern sie einen Prozentsatz des Umsatzes zugrundelegen, wie das in Preußen (Ges. v. 15. Juli 1900), Bayern, Württemberg, Hessen, Braunschweig, Anhalt und beiden Reuß der Fall war. Daran ändert auch nichts, daß die Steuer in einem bestimmten Ertragsprozentsatz eine Begrenzung erfuhr (z. B. pr. WHStG. § 3: nicht über 20 v. H. des Ertrags), da in erster Linie der Umsatz Steuermaßstab bleibt. Vgl. pr. FinMinErl. v. 14. Jan. 1920 (FinMBl. S. 27), württ. AG. z. LStG. v. 24. Dezember 1920 (RgBl. S. 549). Diese Beseitigung der Warenhaussteuer hat für die Gemeinden einen — nicht allzu wesentlichen — Ausfall (in Preußen betrug die Warenhaussteuer 1917: 4,6 Mill. Mark) zur Folge und bringt damit auch die kleinen Gewerbetreibenden — die IV. Gewerbesteuerklasse — um die Steuerentlastung, zu der in Preußen die Warenhaussteuer bestimmt war. Die Vorbelastung der Warenhäuser auf anderem Wege (z. B. nach dem Anlage- und Betriebskapital, der Angestelltenzahl) bleibt weiterhin möglich.

b) Die besonderen Gewerbesteuerordnungen, vor allem der preußischen und hessischen Gemeinden (s. pr. MinErl. v. 31. März 1916, MBl. S 73,

hessisches Gemeindeumlagengesetz v. 8. Juli 1911 Art. 24), die besonders für Filialbetriebe die Besteuerung nach dem Maßstab des Umsatzes vorsahen.

c) Die in Kiel nach einer Verordnung Christians VII. v. 6. März 1807 aus dänischer Zeit bestehende Abgabe von 1 v. H. bei Auktionen, die zugunsten der Kieler Armenanstalt erhoben wurde.

d) Schwierig ist die Frage, ob auch gewisse landesrechtliche Stempelabgaben beeinflußt werden. Vielfach unterliegen Veräußerungen über bewegliche Sachen einem Stempel, wenn sie beurkundet werden, der Stempel spielt, da andere solche Veräußerungen meist nicht beurkundet werden, in erster Linie bei zusammen mit Grundstücken verkauften landwirtschaftlichen und gewerblichen Inventarstücken und bei Abzahlungsgeschäften bzw. Möbelleihverträgen ein Rolle (vgl. Tarifstelle 32 c des pr. StG.; ähnlich Bayern, Hessen, Hamburg, Lübeck usw.; vgl. die Zusammenstellung von Weinbach, FinArch. Jahrg. 31, 1914, Bd. I S. 113). Auch die Stempelabgaben bei Versteigerungen (Bayern, Sachsen, Bremen) kommen in Betracht. Wirtschaftlich wird zweifellos ein Vorgang getroffen, der dem Steuergegenstand der Umsatzsteuer gleichartig ist. Daran kann auch nichts ändern, daß statt an den dinglichen Vorgang (Lieferung) an das obligatorische Geschäft (Vertrag) angeknüpft ist und daß die Besteuerung von der Beurkundung abhängig ist (letzteres ist lediglich durch die Form der Selbstbesteuerung bedingt). Wie zu 1 ausgeführt, darf aber überhaupt nicht auf den Besteuerungsgegenstand, sondern auf den Steuermaßstab abgestellt werden und das ist unzweifelhaft der Umsatz im Sinne des Kaufpreises. Eine Entscheidung über die Frage ist bisher nicht bekannt geworden. (Der pr. FinMinE. v. 17. Jan. 1921 II 14295 PrVBl. Bd. 42, 1920/21 S. 235 hat sich gegen die Aufhebung der Tarifstellen ausgesprochen, weil für die Entstehung der Stempelpflicht der dingliche Vorgang gleichgültig sei.)

e) Nicht berührt sind Steuern, die z. B. an die Menge des ausgeschenkten Bieres anknüpfen oder, wie die Wertzuwachssteuer, nicht dem Umsatz, sondern dem Unterschied zwischen Anschaffungs- und Veräußerungspreis zugrundeliegen. Unberührt bleiben auch Gebührenordnungen, die an den Umsatz, für Lieferung von Wasser, Gas usw. anknüpfen, denn Gebühren sind keine Steuern, weder im wissenschaftlichen Sinne noch i. S. des Reichssteuerrechts (s. § 1 AO.).

2. Wirkung des Verbotes. Die zu 1 genannten Steuern dürfen von dem Inkrafttreten des UStG. (also v. 1. Jan. 1920 ab (§ 46), nicht mehr erhoben werden.

a) Damit sind Steuereinführungen unzulässig.

b) Die bestehenden Steuern brauchen nicht besonders aufgehoben zu werden, sie sind, da Reichsrecht Landesrecht bricht, aufgehoben. Fraglich ist, wie es bei Steuern liegt, die schon vor dem 1. Jan. 1920 veranlagt sind, bei denen die Veranlagung aber für einen Zeitabschnitt erfolgt ist, der noch über diesen Tag hinausläuft, also bei der Warenhaussteuer, die für das Rechnungsjahr 1920/21 veranlagt ist. Da § 44 nicht bloß die Veranlagung, sondern auch die Erhebung verbietet und da der Sinn dahin geht, daß ein Unternehmen nicht gleichzeitig mit der Umsatzsteuer und einer gleichartigen Landes- oder Gemeindesteuer belastet werden soll, muß von der Einziehung desjenigen Teiles der Warenhaussteuer oder einer besonderen Gewerbesteuer, der auf die Zeit nach dem 1. Jan. 1920 fällt (also in Preußen das 4. Quartal des Rechnungsjahres 1919) abgesehen werden.

3. Die Frage der Zulässigkeit von Leistungsteuern.

a) § 44 spricht das Verbot für Steuern vom Warenumsatz aus. Ein Anhalt, daß hier ein ungenauer Ausdruck gewählt worden sei und daß alle der Umsatzsteuer und ihren verschiedenen Sondersteuerarten gleichartigen Steuern

gemeint seien, ist nicht vorhanden. Man wollte nur die Umsätze von Bedarfsartikeln, also von Sachen, beseitigen. Daraus ergibt sich, daß sich das Verbot auf Steuern von sonstigen Leistungen, die umsatzsteuerpflichtig sind, nicht bezieht, also z. B. nicht auf Stempelabgaben auf Miet- und Pachtverträge, vor allem auch nicht auf Kurtaxen und — trotz § 25 Abs. 1 Nr. 2 (s. oben S. 532) — auf Beherbergungs-, Fremden- und Hotelsteuern, die die Gemeinden nach bayerischem Vorbild (S. 533) in wachsendem Maße einführen.

b) Fraglich könnte nur sein, ob solche Steuern durch § 2 LStG. (abgedr. zu I S. 677) verboten sind, soweit sie mit den Steuerarten des UStG. gleichartig sind. Dies ist zu verneinen (vgl. Popitz a. a. O., Lange, PrVerwBl. Bd. 41, 1920/21, S. 462; a. A. Knappmann, Komm. Praxis 1920 S. 1069). Denn nach § 2 LStG. besteht ein solches Verbot nur unter dem Vorbehalt, daß die einschlägigen Steuergesetze nicht abweichendes bestimmen, also die Steuern trotz Gleichartigkeit allgemein zulassen oder für sie bestimmte Normalienbestimmungen aufstellen (wie das z. B. bei der Biersteuer der Fall ist). Die Zulassung braucht nicht ausdrücklich ausgesprochen zu sein; sie kann auch aus einer das Verbot bestimmter Länder- und Gemeindesteuern aussprechenden Regelung hergeleitet werden. Zu einer solchen Schlußfolgerung nötigt § 44. Denn wenn dort die Frage der Ausschließlichkeit der Umsatzsteuer behandelt, aber nur für die Steuern vom Warenumsatz bejaht ist, so ergibt sich die Folgerung, daß im übrigen keine Ausschließlichkeit für die im UStG. geordneten Steuerarten bestehen soll. Die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände können also — soweit die Landesgesetzgebung es zuläßt — Leistungen, die nicht in Warenlieferungen bestehen, nach dem Umsatzmaßstabe (den Entgelten) besteuern. Nur § 3 LStG. bildet eine gewisse Schranke; der RFM. könnte im Verfahren des § 6 LStG. die Aufhebung oder Abänderung solcher Steuern dann fordern, wenn eine Gefährdung der Reichseinnahmen zu befürchten ist, die etwa in einer den Fremdenverkehr hemmenden und damit die Beherbergungssteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 2 beeinträchtigenden Überspannung der Steuersätze liegen könnte. In solchen Fällen kommt auch ein Einspruch des LFA. gegen Steuerverordnungen der Gemeinden (Gemeindeverbände) nach § 5 LStG. in Betracht. Die hier vorgetragene Ansicht vertritt auch der RFM., der gegen Gemeindefremdensteuerordnungen keine Einsprüche hat ergehen lassen (s. z. B. den in der Ztschr. f. Wohnungswesen 1920 S. 239 abgedruckten Erlaß).

4. Zuschläge zur Umsatzsteuer sind allgemein verboten, auch soweit es sich um die Sondersteuerarten, z. B. des § 25, handelt. Denn § 2 Abs. 2 LStG. läßt sie nur auf Grund reichsgesetzlicher Ermächtigung zu, die selbstverständlich ausdrücklich erfolgen müßte. Eine solche Ermächtigung ist nicht vorhanden.

IV. Durchführung des Verbots des § 44.

1. Das Verbot wirkt ipso iure, macht also entgegenstehende Steuern ungültig (Reichsrecht bricht Landesrecht, Art. 13 RV.). Danach haben die Gerichte einem Steuerpflichtigen, der auf Grund einer verbotswidrigen Steuernorm herangezogen wird, im Rechtsmittelverfahren freizustellen.

2. Die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) sind verpflichtet, gegen § 44 verstoßende Steuern nicht zu erlassen und bisher bestehende nicht mehr zu erheben (ohne daß es formeller Aufhebung bedarf). Die Länder haben die weitere Pflicht, von Kommunalaufsichts wegen, insbes. bei der Genehmigung von Steuerordnungen, einzuschreiten, wenn die Gemeinden (Gemeindeverbände) gegen § 44 verstoßen. Werden diese Pflichten nicht erfüllt — sei es nun in offenem Widerstand gegen das Reichsrecht, sei es, weil die Verbotswidrigkeit bei einer Steuernorm bestritten wird —, so kann die Aufhebung oder Abänderung auf dem Wege der §§ 5 und 6 LStG. erreicht werden.

a) Auf Antrag des RFM. oder der beteiligten Landesregierung entscheidet der RFH. (großer Senat), § 6 LStG.

b) Handelt es sich um eine neue Steuerordnung einer Gemeinde (eines Gemeindeverbandes), so besteht, vor der Entscheidung nach a, noch das einstweilen hemmende Einspruchsrecht des LFA. gegen die ihm mitgeteilte Steuerordnung. Will sich die Landesregierung bei dem Einspruch nicht beruhigen, so setzt das zu a angegebene Verfahren ein; antragsberechtigt ist dabei nur die Landesregierung, nicht etwa auch die Gemeinde oder der Gemeindeverband.

V. Das Verhältnis der Länder und Gemeinden zur Umsatzsteuer, abgesehen von § 44.

1. Wie in Anm. 2 b zur Überschrift des VII. Abschnitts (S. 669) bereits erwähnt wurde, regelt § 44 das Verhältnis der Länder und Gemeinden zur Umsatzsteuer nicht abschließend. Die weitere Regelung, die das alte UStG. 1918 in § 36 Abs. 1—4 enthielt, findet sich nicht mehr im UStG., sondern in anderen Gesetzen.

2. Die Mitwirkung bei der Verwaltung der Steuer durch die Länder und die von ihnen betrauten Kommunalbehörden, wie bis zur Einführung der reichseigenen Verwaltung (1. Okt. 1919) in einer Verwaltung, besteht grundsätzlich nicht mehr. Vielmehr kommen nur noch in Betracht:

a) Die allgemeine Beistandspflicht des § 191 AO. für alle Behörden und Beamten (s. oben S. 616).

b) Die besondere Hilfeleistungspflicht der Gemeinde-, Ortspolizei- und sonstigen Ortsbehörden nach § 22 Abs. 1 AO. (Hilfeleistung, soweit dies wegen ihrer Kenntnis der örtlichen Verhältnisse oder zur Ersparung von Kosten oder Zeit zweckmäßig ist).

c) Die Übertragung von Geschäften der UStÄ. an Gemeinden und Gemeindeverbände; vgl. § 22 Abs. 2 AO. Sie kann sich auf die Erhebung und Einziehung der Steuer beschränken, aber auch bis zur Übertragung der Verwaltung (also der Veranlagung und Erhebung) gehen. Das ist noch in weitem Umfang in Preußen und Sachsen nach § 6 EinfVer. zur AO. der Fall. Vgl. zu § 42 VI1 b (S. 667). Über die Entschädigung der Gemeinden und Gemeindeverbände s. Ver. v. 10. Dez. 1920 (RZBl. S. 1682, abgedruckt im Anhang).

3. Die Beteiligung der Länder (10 v. H.) und der Gemeinden (5 v. H.) am Aufkommen der Umsatzsteuer nach §§ 41—43 LStG. und der Ver. v. 25. Sept. 1920 (RZBl. S. 1469, RStBl. S. 559, abgedr. und erläutert im Anhang).

§ 45.

Die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erläßt der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats.

Entw. 1918 § 33 Satz 1. — Begr. 1918 S. 44. — Ber. 1918 S. 42, 84. — Altes UStG. 1918 § 41. — Entw. 1919 § 50.

Inhalt.

I. Vorgeschichte.

Das WUStG. 1916 war ein Teil des RStG. Auf Grund des § 107 RStG. und der allgemeinen Befugnis nach Art. 7 der alten RV. erließ der BR. die AusfBest. in Form der Ergänzung zu den AusfBest. zum RStG. (§§ 158 ff. Bek. v. 8. Sept. 1916, RZBl. S. 250). Die AusfBest. enthielten lediglich Verwaltungsvorschriften. Außerdem bestand ein Bedürfnis nach Erläuterungen zum

materiellen Recht, die in den AuslGrundf. des BR. v. 23. Okt. 1916 (RZBl. S. 382, Amtl. Mitt. S. 169) gegeben wurden; sie hatten aber keine bindende Kraft, waren also trotz ihres das materielle Recht betreffenden Inhalts auch nur Verwaltungsvorschriften. Im Entw. 1918 § 33 war vorgeschlagen, dem BR. auch das Recht zur authentischen Auslegung des Gesetzes zu geben. Im RT. wurde diese Vorschrift gestrichen und nur durch Delegationen im einzelnen dem BR. das Recht gegeben, auch materiell rechtliche Vorschriften zu erlassen. Der BR. trennte die Verwaltungsvorschriften nicht von den auf Grund der Delegationen erlassenen Rechtsvorschriften: die AusfBest. v. 26. Juli 1918 (RZBl. S. 229) enthielten vielmehr beides. Dieser Weg ist auch bei dem UStG. beschritten worden. Es ist grundsätzlich angestrebt worden, alle auf die Umsatzsteuer bezüglichen Vorschriften in den AusfBest. zu vereinigen, die unter dem 12. Juni 1920 (RZBl. S. 937) verkündet worden sind und unter dem 3. Dezember 1920 (RZBl. S. 1549) eine Ergänzung erfahren haben.

II. Rechtliche Bedeutung des § 45.

§ 45 enthält keine Delegation. Er bezieht sich nur auf die AusfBest. in dem Sinne von Verwaltungsvorschriften zur formellen Durchführung des Gesetzes. Die Befugnis, materielles Recht zu setzen, ist damit nicht verknüpft. Danach würde die Zuständigkeit für solche Vorschriften auch ohne den § 45 gegeben sein. § 45 hat eine besondere rechtliche Bedeutung nur insoweit, als er dem RFM. eine besondere Pflicht auferlegt. An sich ist der RFM. allein zur Ausführung der Reichsgesetze zuständig, wenn die Ausführung durch reichseigene Behörden erfolgt: das ist bei den Steuergesetzen seit dem 1. Oktober 1919 der Fall; auch die nach § 22 Abs. 2 AO. (s. S. 682 V) mitwirkenden Gemeindebehörden führen nicht etwa als Landesbehörden i. S. des Art. 15 und Art. 77 Satz 2 der neuen RV. die Reichsgesetze aus, sondern als Organe der Reichsfinanzverwaltung. § 45 bindet nun in Abweichung von dem Grundsatz des Art. 77 RV. den RFM. bei Erlaß der AusfBest. an die Zustimmung des RR., offenbar mit Rücksicht auf die besondere Wichtigkeit der Vorschriften. Die Verkündungsformeln der Ausf.-Best. und der Novelle dazu (s. I am Schluß) gehen daher ausdrücklich dahin, daß die AusfBest. mit Zustimmung des RR. erlassen wurden.

Die Bindung des RFM. an die Zustimmung des RR. erstreckt sich nur auf die AusfBest., d. h. auf die zusammenfassende Regelung der zur Durchführung des Gesetzes notwendigen Maßnahmen und Einrichtungen. Sie erstreckt sich nicht auf jede zur Durchführung des Gesetzes ergehende Anweisung an die Behörden; der RFM. hat vielmehr als oberster Leiter der Reichsfinanzverwaltung (§ 8 Abs. 2 AO.) die Befugnis, die ihm unterstellten Behörden im einzelnen Fall wie allgemein mit Anordnungen zu versehen. Hierauf beruhen die zahlreichen im RStBl. abgedruckten Rundschreiben und Erlasse des RFM. Diese Befugnis rechtfertigt auch den Erlaß einer vorläufigen Ausführungsanweisung, die bereits unter dem 18. Dezember 1919 (Amtl. Mitt. S. 449) erging; sie verletzte nicht § 45, weil sie keine endgültige zusammenfassende Regelung sein wollte, sondern nur eine zur Befriedigung eines unaufschiebbaren Verwaltungsbedürfnisses erforderliche Verwaltungsmaßnahme. Als solche war sie von den Finanzbehörden zu beachten, band andererseits die Steuerpflichtigen und die Gerichte nicht.

III. Rechtlicher Inhalt der AusfBest. Art der Verkündung.

1. Wie bereits zu I erwähnt wurde, enthalten die AusfBest. nicht lediglich Verwaltungsvorschriften, vielmehr ist in ihnen auch von den zahlreichen Delegationen zum Erlaß von Rechtsvorschriften (vgl. die Aufzählung der Delegationen in der Einl. 1. Kap. B IV 9 S. 24) Gebrauch gemacht. Die Delegationen richten sich zum großen Teil nicht an die gleichen Stellen, die § 45 für die Verwaltungsvorschriften für zuständig erklärt; nur in § 3 Nr. 3

Satz 3 (s. oben S. 289) ist die Delegation an den RFM. mit Zustimmung des RR. erfolgt, im übrigen richten sich die Delegationen teils lediglich an den RR. (so besonders § 2 Nr. 3, § 16, § 18 Abs. 3, § 31) oder lediglich an den RFM. (z. B. § 33 Abs. 4 Satz 2, § 35 Abs. 3, § 39 Abs. 2). Indem die Erledigung aller dieser verschiedenartigen Delegationen gemeinsam mit dem Erlaß der AusfBest. nach § 45 und in deren Paragraphenfolge erfolgte, wurde zum Ausdruck gebracht, daß die beteiligten Delegatare ein Einvernehmen untereinander auch da herbeigeführt hatten, wo jeder für sich allein hätte vorgehen können. Das bringen auch die Verkündungsformeln zum Ausdruck, nach denen (s. zu I S. 682) die AusfBest. vom RFM. mit Zustimmung des RR. erlassen sind. Diese Art der Verkündung läßt zwar unbestimmt, welcher der beiden Beteiligten rechtlich nach den Delegationen der die Rechtswirkung Herbeiführende ist, aus ihr ist aber zu entnehmen, daß er jedenfalls seinen Willen in den AusfBest. niedergelegt hat; eine Verordnung des RFM. mit Zustimmung des RR. genügt sowohl der Anforderung, daß eine Vorschrift vom RR. als solchem, wie daß sie vom RFM., wie endlich, daß sie von beiden zusammen zu treffen ist.

2. Die Verkündung nimmt nur auf § 45 Bezug, offenbar um dessen zusammenfassende Bedeutung hervorzuheben. Die Paragraphen, die Delegationen enthalten, sind in der Verkündigungsformel nicht genannt. Eine Vorschrift, die eine solche Bezugnahme in der Verkündigungsformel vorschreibe, ist dem Reichsrecht unbekannt. Es genügt, daß die Formel die bestimmende Mitwirkung des Delegatars (zu 1) ergibt und der Zusammenhang ersehen läßt, daß die Ausführung der Delegation beabsichtigt war. Dieser Schluß ist ohne weiteres aus der kodifizierenden Tendenz der AusfBest. zu entnehmen. Im übrigen ist vielfach auf Delegationen besonders hingewiesen (z. B. § 2, § 31, § 32 AusfBest.). In einigen Fällen muß als Grundlage § 108 Abs. 2 AO. herangezogen werden, so bei § 1, § 3, auch bei §§ 32ff AusfBest.: eine Anziehung dieser Delegationsquelle wäre wohl am Platze gewesen; sie ist nur in § 32 und in der die AusfBest. ergänzenden Ver. v. 3. Dez. 1920 (RZBl. S. 1549) erfolgt.

3. Aus den Darlegungen zu 1 und 2 ergibt sich, daß bei Anwendung der einzelnen Paragraphen der AusfBest. zu prüfen ist, ob

a) eine Verwaltungsvorschrift oder

b) eine durch Delegation gedeckte Rechtsvorschrift vorliegt.

Die Bestimmungen zu a binden die Finanzbehörden, die Steuerpflichtigen aber nur, soweit sie bereits nach Gesetz oder sonstigen (durch Delegation gedeckten) Rechtsnormen bestehende Pflichten in der Erfüllungsform erläutern. Die Gerichte binden sie nicht. Die Bestimmungen zu b binden auch die Gerichte, die jedoch zu prüfen haben, ob die Bestimmungen sich im Rahmen der Delegation halten (vgl. dazu zu § 16 III S. 436ff.).

IV. Das Inkrafttreten der AusfBest.

1. Die AusfBest. sind erst ein Halbjahr nach dem Inkrafttreten des Gesetzes (s. § 46) herausgekommen. Die späte Erledigung des (bereits am 26. Juli 1919 — s. S. 19 —) der NV. vorgelegten Entwurfs — 3. Lesung am 18. Dez. 1919 — machte den Erlaß der AusfBest. bis zum 1. Jan. 1920 unmöglich. Auch Vorarbeiten waren nur in geringem Umfange möglich, da bis zur 3. Lesung wichtige, für die AusfBest. ausschlaggebende Vorschriften (bes. die Luxussteuerliste) nicht feststanden. Die Größe der Aufgabe, bes. in Ausführung der Delegation des § 16, zögerte die Erledigung bis zum 12. Juni 1920 hinaus. Bis dahin bestand eine Übergangszeit, für die die vorläuf. AusfAnw. v. 18. Dez. 1919 (Amtl. Mitt. S. 449) nur ein Notbehelf sein konnte. Ungewißheiten und Unklarheiten waren unvermeidlich. Eine rechtlich wirksame Ausfüllung der Lücken, deren Schlichtung auf Grund der Delegationen erfolgen sollte, fehlte.

2. Es fragt sich, von wann an die AusfBest. Wirksamkeit haben. Sie selbst sagen darüber allgemein nichts. Für die Luxussteuerliste enthält § 32 Bestimmungen. Dessen Inhalt kann, da er auf allgemeinen Erwägungen des intertemporalen Rechts beruht, weitere Bedeutung beanspruchen. Es ergibt sich danach:

a) Die Verwaltungsvorschriften gelten an sich für die Durchführung des Gesetzes seit seinem Inkrafttreten, also seit dem 1. Jan. 1920; auch auf Vorgänge innerhalb der Steuerverwaltung aus der Zeit vor dem 12. Juni 1920 sind sie anzuwenden, soweit das möglich ist, die Vorgänge also nicht bereits ihre Erledigung gefunden haben.

b) Erläuterungen ohne eigenen materiell-rechtlichen Charakter, also kommentierende Bestimmungen, wie sie sich sehr zahlreich finden (vgl. z. B. die Fassung der §§ 11 ff., §§ 28, 29, sodann ununterbrochen in den §§ 34—84), sind von den Finanzbehörden zu beachten, auch wenn die Steuerschuld vor dem 12. Juni 1920 eingetreten ist. Sie geben nur Weisungen für die Beurteilung des einzelnen Steuerfalls. Die Steuerpflichtigen selbst und die Gerichte binden sie als solche nicht.

c) Befreiungen gegenüber dem Gesetze gelten vom 1. Jan. 1920 an, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Das gilt nicht bloß für die §§ 34 ff., sondern z. B. auch für die §§ 1—3. Abweichendes findet sich im Art. 2 Abs. 1 der Abänderungsverordnung zu den AusfBest. v. 3. Dez. 1920 (RZBl. S. 1549), vgl. auch RFM. v. 23. Dezember 1920 (RStBl. 1921 S. 41).

d) Neue Rechtspflichten können nur durch das Gesetz oder auf Grund ausdrücklicher Delegation in diesem mit rückwirkender Kraft auferlegt werden. Die Teile der AusfBest., die solche Pflichten enthalten, gelten also erst vom Tage der Verkündung (die einzelne Nummer des RZBl. enthält keinen Ausgabetag; sie ist vom 25. Juni datiert, die Wirkung wird jedenfalls vom 1. Juli ab anzunehmen sein). Die in der Ver. v. 3. Dez. 1920 neugeänderten Pflichten gelten nach dem Art. 2 Satz 1 vom 1. Jan. 1921 ab. — Für die Zeit vor dem Erlaß der AusfBest. bestehen Rechtslücken. Zu ihrer Ausfüllung sind in erster Linie die vom RFM. erlassenen Ausführungsvorschriften (bes. die Ausf.-Anw. v. 18. Dez. 1919, Amtl. Mitt. S. 449) heranzuziehen. Im übrigen ist es Sache der Rechtsprechung, die Lücken, den leitenden Gedanken des Gesetzes entsprechend, zu ergänzen (vgl. darüber RFH. v. 26. November 1920, RStBl. 1921 Nr. 6).

§ 46.

(1) **Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1920 in Kraft. Als erstes Kalenderjahr im Sinne des § 33 gilt das Kalenderjahr 1920.**

(2) **Mit Ablauf des 31. Dezember 1919 tritt das Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 (Reichs-Gesetzbl. S. 779) außer Kraft, unbeschadet der Durchführung des Erhebungsverfahrens für die Zeit bis zum 31. Dezember 1919.**

(3) **Ist nach diesem Gesetz eine Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung zu entrichten, die nach dem Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 steuerfrei war oder einem niedrigeren Satze unterlag, so ist für die Steuerpflicht und die Höhe des Steuersatzes nur dann dieses Gesetz maßgebend, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Lieferung oder sonstige Leistung nach dem 31. Dezember 1919 liegen.**

(4) **Diese Vorschrift tritt mit dem 31. Dezember 1920 außer Kraft.**

(5) **Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt zu entrichten, so ist der Abnehmer mangels abweichender Vereinbarung verpflichtet, dem Lieferer einen Zuschlag zum Entgelt in Höhe der auf die Leistung entfallenden Steuer zu leisten. Dabei ist jedoch der Betrag abzuziehen, der bei einer Weitergeltung des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 auf das Entgelt entfallen wäre, es sei denn, daß der Vertrag unter § 42 Abs. 6 des genannten Gesetzes fällt. Der Preiszuschlag bildet keinen Grund zur Vertragsaufhebung.**

WUStG. 1916 Art. V, AuslGrunds. 1916 XX. — Entw. 1918 § 34. — Begr. 1918 S. 44 Ber. 1918 S. 42, 59, 85. — StenBer. 1918 S. 6067 C. — Altes UStG. 1918 §§ 42 und 44. — Entw. 1919 § 51. — Begr. 1919 S. 67. — Ber. 1919 S. 23/4, 52.

Inhalt.

I. Aus den **AusfBest.** vgl. § 207, ferner § 142 und die schräggedruckten Teile in den Steuererklärungsformularen (Muster 22ff.).

II. Die Übergangsprobleme und ihre Beantwortung im WUStG. 1916 und im alten UStG. 1918.

1. Die Probleme. Die Übergangsvorschriften müssen nach der Natur der Umsatzsteuer folgende Fragen lösen:

a) Die Umsatzsteuer ist eine Überwälzungssteuer, d. h. der Steuerpflichtige (Steuerzahler) soll sie durch entsprechende Preisbemessung auf denjenigen, der ihm als Abnehmer oder sonstiger Leistungsberechtigter gegenübersteht (den Steuerträger), überwälzen (s. Einl., 2. Kap. B S. 41; zu § 12 III S. 392ff.) Die Umsatzsteuer ist als Veranlagungssteuer gestaltet, und zwar so, daß die Umsätze eines Zeitabschnitts (des Steuerabschnitts, s. zu § 33 S. 621ff.) festgestellt und besteuert werden. Daraus ergibt sich, daß die Durchführung der Überwälzung das Inkrafttreten des Gesetzes mit dem Beginn eines (ersten) Steuerabschnitts voraussetzt. Das Gesetz muß also den ersten Steuerabschnitt bezeichnen.

b) Wird eine Umsatzsteuer durch ein neues Gesetz ersetzt, so ergibt sich, daß mit der Wirkung des neuen Gesetzes das alte noch nicht völlig beseitigt werden kann. Mit dem Beginn des Steuerabschnitts für das neue fällt vielmehr der Schluß des letzten Steuerabschnitts für das alte zusammen. Die Umsätze dieses letzteren Steuerabschnitts müssen also noch nach dem alten Gesetz veranlagt werden, während dieses im übrigen außer Kraft tritt.

c) Zu entscheiden ist bei a die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Leistungsaustausch als in den Steuerabschnitt fallend anzusehen ist: genügt, daß ein Begriffselement des Umsatzes, die Leistung oder die Vereinnahmung des Entgelts entscheidet, oder müssen beide in den ersten Steuerabschnitt fallen.

d) Wird die Umsatzsteuer durch ein neues Gesetz erhöht, so entsteht die Frage des Anschlusses der neuen Steuer an die alte. Grundsatz muß dabei sein, daß jeder Leistungsaustausch mindestens einer der Steuern unterliegen muß. Der Übergang muß aber weiter auch so geregelt werden, daß die höhere neue Steuer nur da einsetzt, wo der Steuerpflichtige auch bereits in der Lage war, die höhere Steuer einzukalkulieren und dadurch zu überwälzen.

e) Dem Leistungsaustausch geht eine (obligatorische) Vereinbarung über die Leistung, vor allem auch über das Entgelt voraus. Dazwischen kann, besonders wenn eine Ware zu liefern ist, die erst auf Grund der Bestellung anzufertigen oder zu beschaffen ist, mehr oder weniger lange Zeit liegen. Die Vereinbarung kann daher vor, der Leistungsaustausch nach dem Inkrafttreten der Umsatzsteuer oder der neuen höheren Umsatzsteuer liegen. Daraus ergibt sich, daß ein Leistungsverpflichteter in höherem Maße steuerpflichtig sein kann, ohne die Möglichkeit gehabt zu haben. durch entsprechende Preiskalkulation und Preisvereinbarung zu überwälzen. Abhilfe kann hier nur ein Eingriff in die bereits bindend getroffene ältere Preisvereinbarung bringen.

2. Die Gesetzgebung hat diese Frage bisher dreimal behandeln müssen.

a) Die Fragen 1 a, c und e zum erstenmal beim Inkrafttreten des **WUStG.** 1916. Art. V dieses Gesetzes lautete:

Art. V WUStG. 1916. (1) Dieses Gesetz tritt mit dem 1. Okt. 1916 in Kraft.

(2) Die in den §§ 76—81 RStG. in der Fassung dieses Gesetzes angeordnete Abgabe ist erstmalig für die in die Zeit vom Inkrafttreten dieses Gesetzes bis zum 31. Dez. 1916 fallenden Zahlungen zu entrichten.

(3) Sind für Lieferungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen sind, Zahlungen nach diesem Zeitpunkt zu leisten, so ist der Abnehmer mangels abweichender Vereinbarung verpflichtet, dem Lieferer einen Zuschlag zum Preise in Höhe der auf diese Zahlungen entfallenden Steuer zu leisten. Dieser Preiszuschlag bildet keinen Grund zur Vertragsaufhebung.

Danach waren also beantwortet: die Frage 1 a dahin, daß der erste Steuerabschnitt vom 1. Okt. 1916 bis 31. Dez. 1916 reichte (der zweite lief vom 1. Jan. bis 31. Dez. 1917 und der dritte — s. zu b — vom 1. Jan. 1917 bis 31. Juli 1918); die Frage 1 c dahin, daß die Entstehung des einen Begriffselementes, nämlich der Zahlung nach dem 30. Sept. 1916, genügte, gleichgültig, ob die Lieferung vorher lag (bei der Lieferungsversteuerung nach § 81 war es umgekehrt, s. Weinbach WUStG. 1916 S. 155); die Frage 1 e durch die Begründung eines Anspruchs auf einen Preiszuschlag.

b) Beim Inkrafttreten des alten UStG. **1918** waren die sämtlichen Fragen 1 a bis e zu beantworten. § 42 des alten UStG. 1918 lautet:

§ 42 des alten UStG. 1918. (1) Dieses Gesetz tritt am 1. August 1918 einheitlich mit dem Gesetz über den Reichsfinanzhof in Kraft; als erstes Kalenderjahr gemäß § 16 Abs. 1 gelten die Monate August bis Dezember des Jahres 1918. An Stelle des Kalenderjahrs 1918 im Sinne von § 76 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 (Reichs-Gesetzbl. S. 639) tritt der Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Juli 1918.

(2) Soweit nach der Bekanntmachung des Reichskanzlers über die Sicherung einer Umsatzsteuer auf Luxusgegenstände vom 2. Mai 1918 (Reichs-Gesetzbl. S. 379) eine Rücklagepflicht eingeführt ist, gilt als erster Steuerabschnitt nach § 16 Abs. 2 die Zeit vom 5. Mai bis 31. Juli 1918; für diese Zeit entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung des Warenumsatzstempels.

(3) Mit Ablauf des 31. Juli 1918 treten die Artikel II bis V des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 und das Gesetz, betreffend die Abwälzung des Warenumsatzstempels, vom 30. Mai 1917 (Reichs-Gesetzbl. S. 441) außer Kraft, unbeschadet der Durchführung des Erhebungsverfahrens für die in der Zeit vom 1. Oktober 1916 bis 31. Juli 1918 bewirkten Zahlungen oder Lieferungen.

(4) Hat der Steuerpflichtige bisher den Warenumsatzstempel nach § 81 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 von den Lieferungen entrichtet und wird von der Befugnis des § 17 Abs. 7 kein Gebrauch gemacht, so ist dem Steuerpflichtigen auf die Umsatzsteuer der Betrag des Warenumsatzstempels insoweit anzurechnen, als das Entgelt für die versteuerten Lieferungen nach dem 31. Juli 1918 entrichtet wird.

(5) Steuerbeträge, die bis zum 31. Juli 1918 gemäß § 77 Abs. 2 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 für Warenumsätze entrichtet worden sind, werden auf die Umsatzsteuer angerechnet, soweit sie den Betrag des Warenumsatzstempels für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Juli 1918 überschreiten.

(6) Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt zu entrichten, so ist der Abnehmer mangels abweichender Vereinbarung verpflichtet, dem Lieferer einen Zuschlag zum Entgelt in Höhe der auf die Leistung entfallenden Steuer, jedoch abzüglich des Betrags, der bei einer Weitergeltung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel auf das Entgelt entfallen wäre, zu leisten. Dieser Preiszuschlag bildet keinen Grund zur Vertragsaufhebung.

Danach ergeben sich für den Übergang des WUStG. 1916 zum UStG. 1918 folgende Lösungen der Fragen 1 a bis e.

α) Die Frage 1 a (§ 42 Abs. 1 und 2): der erste Steuerabschnitt beginnt am 1. Aug. 1918 (für gewisse Luxusgegenstände bereits am 5. Mai 1918). Die allgemeine Umsatzsteuer hat danach zwei Steuerabschnitte erlebt: 1. Aug. bis 31. Dez. 1918, 1. Jan. bis 31. Dez. 1919. Die (1918) neu eingeführte Luxussteuer hat im allgemeinen 1918 fünf Steuerabschnitte (die Monate August bis Dezember) und 1919 zwölf Steuerabschnitte durchgemacht, dazu kommt für bestimmte Luxusgegenstände noch ein Steuerabschnitt vom 5. Mai bis 31. Juli 1918.

β) Die Frage 1 c (§ 42 Abs. 3) wurde dahin gelöst, daß das WUStG. in Kraft bleibt über den 1. Aug. 1918 hinaus, zur Durchführung des „Erhebungsverfahrens" für die Steuerabschnitte des WUStG. Es gilt insoweit (z. B. für Nachversteuerungen, Neuveranlagungen) noch heute.

γ) Die Frage 1 c ist nicht ausdrücklich in § 42 beantwortet. Sie ist streitig gewesen. Ein Teil der Schriftsteller (s. Popitz 1. Aufl. S. 242, Pr. VerwBl. Bd. 39 S. 533, Rohde und Stier-Samlo Mitt. d. Steuerauskunftsstelle d. D. Industrierats 1918 S. 56, 65, Glaser Leipz. Zschr. Bd. 12, 1918, S. 1193, Lindemann S. 185) sowie das RSchA. v. 1. Aug. 1918 (Amtl. Mitt. S. 80)

vertraten die Ansicht, daß beide Begriffselemente, die Leistung wie die Vereinnahmung des Entgelts, nach dem 31. Juli (5. Mai) 1918 liegen müßten. Ein anderer Teil der Schriftsteller (Kloß S. 113, Weinbach S. 298, Bode DJZ. Bd. 23, 1918, S. 634) und das Gutachten des RFH. 2. S. v. 25. Nov. 1918 (Bd. 1 B S. 1, Amtl. Mitt. S. 147) lassen das eine Begriffselement, die Zahlung (genauer: Vereinnahmung), entscheiden im Falle der Besteuerung nach der Solleinnahme, s. oben zu § 9 S. 378f., umgekehrt die Lieferung. Die Praxis (auch der RFM.) sind diesem Gutachten gefolgt.

δ) Die Frage 1 *d* (§ 42 Abs. 4) war im Gesetz nur für einen Sonderfall beantwortet. Die Antwort im allgemeinen war von der Vorfrage zu γ abhängig. Nach der schließlich maßgebend gewordenen Entscheidung des RFH. ergab sich, daß die Zahlungen vor dem 1. Aug. 1918 warenumsatzstempelpflichtig, die an diesem Tage und später erfolgenden umsatzsteuerpflichtig waren. Das gleiche galt bei der Versteuerungsart nach der Solleinnahme (oben S. 378) für die Lieferungen. Beim Wechsel der Versteuerungsart war bei Versteuerung unter dem WUStG.nach der Soll-, unter dem alte UStG. 1918 nach der Isteinnahme für die nach dem 31. Juli 1918 erfolgende Zahlung die Umsatzsteuerpflicht gegeben, aber unter Anrechnung des bereits gezahlten Warenumsatzstempels; bei Versteuerung unter dem WUStG. nach der Isteinnahme, unter dem UStG. 1918 nach der Solleinnahme würde bei Lieferung vor dem 1. Aug. 1918, Zahlung nach diesem Tage völlige Steuerfreiheit eingetreten sein, wenn nicht durch Anordnung der Oberbehörde bei Genehmigung des Wechsels in der Versteuerungsart Vorsorge getroffen wird. Vgl. eine Übersicht aller möglichen Fälle und über die z. T. abweichende Regelung der Fragen für die Luxussteuer, soweit sie bereits am 5. Mai 1918 in Kraft trat, das angegebene Gutachten des RFH.

ε) Die Frage 1 e (§ 42 Abs. 6) ist, wie bei 2 a durch Gewährung eines Anspruchs auf Preisaufschlag beantwortet. Der Preisaufschlag erfolgt aber nicht in voller Höhe der Umsatzsteuer (Luxussteuer), sondern unter Kürzung des Betrags, der auf das Entgelt unter dem WUStG. entfallen wäre. Dabei war die Frage streitig, ob diese Kürzung auch stattzufinden habe, wenn der Vertrag vor Inkrafttreten des WUStG. 1916 (vor dem 1. Okt. 1916) läge (für Bejahung: 1. Aufl. S. 243, Chambalu Leipz. Zschr. Bd. 13, 1919, S. 96).

c) Für das neue U St G. **1919** ergaben sich ebenfalls alle fünf Fragen zu 1 a bis e (S. 686 f.). Der Entw. 1919 (§ 51) enthält nur die Abs. 1, 2 und 5 der jetzigen Fassung. Er enthält also über die Fragen 1 c und 1 d nichts Positives, wollte sie offenbar der Rechtsprechung überlassen, davon ausgehend, daß diese ebenso, wie zu 2 b γ, δ mitgeteilt, entscheiden werde. Im Ausschuß (Ber. 1919 S. 23/4) wurde aber hervorgehoben, daß bei einer solchen Lösung in einer zu großen Zahl von Fällen von der Vorschrift des jetzigen Abs. 5 (Frage 1 e) Gebrauch gemacht werden müßte, es wäre aber unbillig, in so vielen Fällen in feste Vereinbarungen einzugreifen und den Abnehmern Mehrzahlungen über die vereinnahmten Preise zuzumuten, vor allem, da es sich in zahlreichen Fällen nicht bloß um Steigerung der Steuern von 0,5 auf 1,5, sondern von 10 auf 15 und häufig genug von 0,5 auf 15 v. H. handelt. Um hier zu helfen wurden die Abs. 3 und 4 eingefügt. Abs. 3 beantwortet die Frage 1 c in dem Sinne, wie sie auch bei Inkrafttreten des alten UStG. 1918 von einem Teil der Schriftsteller und vom RSchA. beantwortet worden war, daß also beide Begriffselemente des Leistungsaustauschs, Leistung wie Vereinnahmung, nach dem Inkrafttreten des neuen UStG. liegen müßte; Abs. 4 begrenzt aber diese Lösung auf das Kalenderjahr 1920. Näheres vgl. zu V S. 692.

3. Die gleichen Fragen ergeben sich auch, wenn ein bisher nur der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegender Gegenstand auf Grund eines Beschlusses

des RR. nach § 16 (oben S. 435) der Luxussteuer unterstellt wird. Vgl. hierüber unten zu AusfBest. § 32.

4. Lit.: Popitz DStBl. Bd. 2 (1919/20) S. 261, Lang DStBl. Bd. 3 (1920/21) S. 17, Horstmann Mitt. d. Steuerauskunftstelle des Reichsverbands d. D. Ind. 1920 S. 281, C. Becher das. S. 7 und 32, DStR. Bd. 1 (1920) S. 153, Voss. Ztg. v. 30. Nov. 1920 Nr. 548, Eisner JurW. Bd. 49 (1920) S. 767, Weinbach Zeitgemäß. Steuerfragen Abt. II Bd. 1 (1920) S. 40.

III. Das Inkrafttreten des UStG. 1919 (§ 46 Abs. 1) — Frage II 1 a (S. 686).

1. Inkrafttreten mit dem Beginn des 1. Jan. 1920

a) Das Gesetz gilt in ganz Deutschland (s. S. 200 IV). Auch in Helgoland.

b) Das UStG. gilt auch für die von den feindlichen Truppen besetzten Gebiete (linkes Rheinufer, Brückenköpfe, Oberschlesien). Der Zeitpunkt, an dem das Einspruchsrecht der Kommissionen in den Besatzungsgebieten ablief, ist staatsrechtlich gleichgültig. Indem kein Einspruch erhoben wurde, trat das UStG. genau so und von demselben Tage, wie in den anderen Gebieten, in Kraft (wegen der Exemptionen der Besatzungstruppen vgl. zu § 3 A II S. 278).

c) Auch in den Gebieten, die mit der Ratifikation des Friedensvertrags, also mit dem 10. Jan. 1920, oder später (Nordschleswig mit dem 16. Juni 1920) aus Deutschland ausgeschieden sind (vgl. oben zu § 1 C IV 2 S. 201), ist staatsrechtlich das UStG. in Kraft getreten. Tatsächlich hat es dort keine Wirkung erlangt. Vielmehr besteht in diesen, wie hier zusammengestellt sei, folgender Rechtszustand:

in Elsaß-Lothringen gilt das französische Gesetz v. 25. Juni 1920 über den impôt sur le chiffre d'affaires (1,1—10 v. H., s. oben S. 27/28);

in den an die Tschecho-Slowakei abgetretenen schlesischen Gebieten gilt das tschecho-slowakische UStG. v. 11. Dez. 1919 (1—10 v. H., s. oben S. 29/30);

in Danzig gilt noch das alte UStG. 1918 (0,5—10 v. H.) weiter;

in Memel ist auf der Grundlage des neuen UStG. 1919 durch die Besatzungsbehörde eine Steuer mit weit höheren Sätzen eingeführt worden; mit dem 1. Januar 1921 ist aber die ganze Umsatzbesteuerung aufgehoben worden.

in den polnisch gewordenen Teilen und in Eupen-Malmedy gilt keine Umsatzsteuer.

d) Das Saargebiet ist an sich staatsrechtlich ein Teil des Deutschen Reichs geblieben, wird aber auch finanziell völlig getrennt von Deutschland verwaltet. Die Verwaltung hat das alte UStG. 1918 (0,5 bzw. 10 v. H.) bestehen lassen.

e) Wegen der Einfuhr und Ausfuhr aus den und in die abgetretenen Gebiete vgl. zu § 1 C IV 3 (S. 201). Der vielfach zwischen deutschen Lieferern in das abgetretene Gebiet (bes. auch Danzig) oder in das Saargebiet bestehende Streit, ob die dortigen Abnehmer die vereinbarten Preise um den Betrag der Umsatz- oder Luxussteuer mit Rücksicht auf die Steuerfreiheit der Ausfuhr kürzen können, ist ein rein zivilrechtlicher, da die Frage sich vom Standpunkt der Steuer durch die Befreiung erledigt. Ausgangspunkt bei Würdigung der Frage sind die sog. Wirtschaftsabkommen, durch die den Abnehmern der früheren deutschen Gebiete für eine Übergangszeit die deutschen Inlandspreise zugestanden sind. Danach können sie verlangen, daß bei Lieferungen an sie Auslands- und Valutazuschläge nicht genommen werden. Anderseits ist davon auszugehen, daß deutscher Inlandspreis ein Preis ist, der für jede Ware die Umsatz- oder Luxussteuer mit enthält, da diese ja nach § 12 (S. 390) als Geschäftsspese zu behandeln ist. Danach würden die Abnehmer der früher deutschen Gebiete bei Abzug von 1,5 oder 15 v. H. die Waren billiger als ein Inländer erhalten. Dies zuzugestehen, sind m. E. die deutschen Lieferer nicht verpflichtet.

2. Der erste Steuerabschnitt.

a) § 46 Abs. 1 Satz 2 spricht nicht vom ersten Steuerabschnitt, sondern vom ersten Kalenderjahr. Beide fallen aber für die allgemeine Umsatzsteuer im Normalfall zusammen; anders bei der Sondersteuer.

b) Die ersten Steuerabschnitte sind danach

α) für die allgemeine Umsatzsteuer der 1. Jan. bis 31. Dez. 1920, soweit nicht die zu § 33 dargestellten Kürzungen eintreten;

β) für die Luxussteuer und die besonderen Leistungssteuern wäre, soweit nicht die zu § 33 erwähnten Erstreckungen auf das Kalenderjahr gelten, die Zeit vom 1. Jan. bis 31. März 1920 erster Steuerabschnitt gewesen. Durch RFM. v. 1. März 1920 (RStBl. S. 252) ist der erste Steuerabschnitt auf die Zeit vom 1. Jan. bis 30. Juni 1920 verlängert worden.

3. Eine Begrenzung der Geltungsdauer des Gesetzes, wie sie § 44 des alten UStG. 1918 kannte, ist nicht wieder vorgesehen worden.

IV. Das Außerkrafttreten und das teilweise Fortbestehen des alten UStG. 1918 — Frage II 1 b (S. 686) —.

1. Das alte UStG. 1918 tritt mit Ablauf des 31. Dez. 1919 außer Kraft. Die Steuerabschnitte des alten Gesetzes enden mit diesem Tage.

2. Das alte UStG. 1918 gilt aber fort, soweit es zur „Durchführung des Erhebungsverfahrens" für die Zeit bis zum 31. Dez. 1919 erforderlich ist. Der dem alten UStG. 1918 § 42 Abs. 3 entnommene Ausdruck „Erhebungsverfahren" ist nicht glücklich gewählt. Unter Erhebung versteht man eigentlich nur die Einziehung der bereits veranlagten Steuer. Es handelt sich aber bei der Fortgeltung des alten UStG. 1918 gerade auch um die Veranlagung. Die AO. braucht für die Gesamtheit der in Betracht kommenden Geschäfte den Ausdruck „Verwaltung" (s. § 22 Abs. 2 AO.): dies ist auch hier gemeint.

a) Die Fortgeltung bezieht sich:

α) Auf die im Januar 1920 erst beginnende Veranlagung der alten Umsatzsteuer für die mit dem 31. Dez. 1919 ablaufenden Steuerabschnitte, also für die allgemeine Umsatzsteuer (0,5 v. H.) für das Kalenderjahr 1919 und für die Luxussteuer (10 v. H.) für den Steuerabschnitt vom 1. bis 31. Dez. 1919 (soweit nicht auch für die Luxussteuer der Steuerabschnitt ein volles Kalenderjahr betrug).

β) Auf Neu- und Nachveranlagungen, die für die ganze Dauer der Geltung des alten UStG. 1918 — bei Umgehungen, Hinterziehungen, Bekanntwerden neuer Tatsachen und Beweismittel — nötig werden, also auch für den Steuerabschnitt vom 1. Aug. bis 31. Dez. 1918 und für sämtliche Monatsabschnitte der Luxussteuer.

γ) Auf die im alten Gesetz als Erstattungsanträge (§ 28 des alten UStG. 1918) bezeichneten Vergütungsanträge entsprechend den jetzigen §§ 4, 20 und 24.

b) Das alte UStG. 1918 und die alten AusfBest. 1918 — und nicht etwa das neue UStG. und dessen AusfBest. — sind in den Fällen zu a zugrunde zu legen (s. § 207 AusfBest.). Es ist aber zu beachten, daß für das formelle Steuerrecht nunmehr auch, soweit das alte UStG. 1918 in Betracht kommt, die AO. gilt. Das gilt für die sachlichen und örtlichen Zuständigkeiten, die sonstigen allgemeinen Vorschriften der §§ 51—136 AO., die Wertermittlungsvorschriften, die Vorschriften über Ermittlung und Festsetzung der Steuer (die Pflichten der Steuerpflichtigen wie Dritter), die Rechtsmittel und das Strafverfahren. Nur beim materiellen Strafrecht richten sich gemäß § 452 AO. die Hinterziehungs- oder Ordnungsstrafen noch nach dem alten UStG. 1918, nur die §§ 358 (Straffreiheit wegen Rechtsirrtums), 367 (Steuergefährdung), 378, 383, 384 (Umwand-

lung, Konkurrenz, Verjährung) gelten auch bereits für das alte UStG. 1918. Vgl. RFM. v. 12. Febr. 1920 (RStBl. S. 99).

c) Für die Behördenorganisation bis zur Einrichtung der Finanzämter gilt das gleiche, wie zu § 42 VI 1 S. 666. Die Mitwirkung der Gemeinde- und Kreisbehörden gründet sich seit Übernahme der Steuer in reichseigene Verwaltung auf § 22 AO. Wegen der Entschädigung gilt das gleiche wie bei der neuen Umsatzsteuer (s. Anhang).

d) Für die Beteiligung der Länder und Gemeinden gelten die lediglich auf das neue UStG. bezüglichen Vorschriften des UStG. (s. Anhang) nicht. Es ist daher davon auszugehen, daß diejenigen des alten UStG. 1918 weiter gelten, obgleich sie streng genommen nicht zur Erhebung i. S. des § 46 Abs. 2 gehören. Die Weitergeltung muß aber als beabsichtigt angenommen werden, da sie eine Voraussetzung für die Veranlagung bilden. § 36 des alten UStG. 1918, der die Vorschriften über die Beteiligung der Länder und Gemeinden enthält, gilt aber nicht mehr vollständig: § 36 Abs. 1 wegen der Verwaltungs- und Erhebungsvergütung ist durch Einführung der reichseigenen Verwaltung weggefallen über die Entschädigung entscheidet § 22 AO. (s. zu c und im Anhang); die Sonderzuweisung von 5 v. H. nach § 36 Abs. 4 für Zwecke der Lebensmittelversorgung ist durch § 57 Abs. 2 des EinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. S. 359) mit rückwirkender Kraft beseitigt worden. Danach ist nur § 36 Abs. 2 und Abs. 3 übrig geblieben; die Vorschriften haben folgenden Wortlaut:

> *§ 36 Abs. 2 und 3 des alten UStG. 1918. (2) Den Gemeinden und Gemeindeverbänden fließen . . . zehn vom Hundert der in dem Bundesstaate, dem sie angehören, aufkommenden Einnahmen zu. Die näheren Bestimmungen über die Verteilung und Auszahlung dieser Gemeindeanteile erlassen nach Richtlinien des BR. die Landesregierungen.*
>
> *(3) Für diejenigen Gebietsteile eines Bundesstaats, in denen eine besondere Gemeindeverfassung nicht vorhanden ist, findet die Vorschrift des Abs. 2 auf den Bundesstaat Anwendung.*

Die Landesregierungen haben hiernach des nähern zu bestimmen (vgl. § 88 Abs. 2 alte AusfBest. 1918). In Preußen bestimmte zunächst die NotVer. v. 1. Aug. 1918 (GS. S. 135) § 6, daß über die Verwendung der 10 v. H. die Minister des Innern und der Finanzen Bestimmung träfen. Es war daran gedacht, sie zum Lastenausgleich zu verwenden (s. 1. Aufl. S. 328 ff.). Inzwischen sind durch Erl. des pr. Min. d. J. und des pr. FinMin. vom 24. Sept. 1920 die aufgesammelten Beträge den Gemeinden zugewiesen worden, die durch den Ausfall der früher vom Eisenbahnfiskus gezahlten Gemeindeeinkommensteuer geschädigt sind und die im Steuerjahr 1918 mindestens 200 v. H. Zuschläge erhoben haben.

V. Die Zuteilung der Umsätze zur alten oder neuen Umsatzsteuerpflicht. Übergangsfälle (§ 46 Abs. 3 und 4). — Fragen II 1 c und d.

1. Es ist bereits in der Einl. 4. Kap. A III 2 (S. 65) dargelegt worden, daß Steuergegenstand der Leistungsaustausch ist, der aus zwei Begriffselementen — der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts — besteht. Zu § 8 II 2 a (S. 354) wurde ausgeführt, daß für die Frage des intertemporalen Steuerrechts nicht ein Begriffselement allein entscheiden kann, daß vielmehr die Steuerpflicht voraussetzt, daß sowohl Leistung wie Vereinnahmung unter die Geltung des Steuergesetzes fällt. Dieser Grundsatz kann jedoch nur insoweit gelten, als das Gesetz selbst nicht die Frage der Behandlung der Übergangsfälle selbständig regelt.

2. Die Regelung für das Kalenderjahr **1920** (**§ 46 Abs. 3**).

a) Über die Entstehungsgeschichte des § 46 Abs. 3 vgl. zu II 2 (S. 687). Sie ergibt, daß an sich von der von dem Grundsatz zu 1 abweichenden Rechtsauffassung des RFH. (s. zu II 2 b γ S. 689) ausgegangen, ihr aber eine positive, abweichende Regelung entgegengesetzt worden ist. Die Vorschrift ist nicht besonders glücklich formuliert, da sie lediglich von „der Steuerpflicht und der Höhe des Steuersatzes“ spricht und nicht klar ersehen läßt, wie im übrigen die Übergangsfälle zu behandeln sind, ob sie insbes. unter das alte oder das neue UStG. fallen. Bei der Auslegung ist davon auszugehen, daß die Vorschrift einen der Billigkeit entsprechenden Anschluß des neuen an das alte Gesetz beabsichtigt und jedenfalls keine Lücke gelassen werden sollte, die für gewisse Fälle völlige Steuerfreiheit ergeben würde.

b) Maßgebender Grundsatz nach **§ 46 Abs. 3** ist, daß voll unter das neue Gesetz mit seinen neuen Steuerpflichten (z. B. für freie Berufe) und erhöhten Steuersätzen (von 0,5 auf 1,5 v. H., 10 auf 15 v. H., auch 0,5 auf 5, 10 und 15 v. H.) nur solche Umsätze fallen sollen, bei denen sowohl die Leistung wie die Vereinnahmung in das Kalenderjahr 1920 fällt. Dabei ist die Versteuerungsart, ob nach der Ist- oder der Solleinnahme (§§ 8 oder 9) versteuert wurde, gleichgültig. Die neue Steuer erfaßt also nicht voll (vgl. oben zu a)

α) den Fall, daß jemand 1919 (oder früher) geleistet hat, aber erst 1920 das Entgelt dafür vereinnahmt oder

β) den Fall, daß jemand 1919 (oder früher) ein Entgelt vereinnahmt und erst 1920 die Leistung ausführt.

c) Es entsteht die Frage, in welcher Weise die nach b nicht voll unter das neue USt G. fallenden Umsätze versteuert werden sollen.

α) Das alte USt G. **1918** erfaßt sie, soweit das Begriffsmerkmal, das für die Zuteilung zu einem Steuerabschnitt maßgebend ist, bis zum 1. Jan. 1920 eingetreten ist. Maßgebend ist bei der Versteuerung nach der Isteinnahme die Vereinnahmung des Entgelts (s. zu § 8 A II 1 S. 354), bei der Versteuerung nach der Solleinnahme die Leistung (s. zu § 9 V 1 S. 382). Der zu 1 aufgestellte Grundsatz führt zwar dazu, daß in solchen Fällen nur eine auflösend bedingte Steuerpflicht entsteht (vgl. S. 355, 383). Aber die auflösende Bedingung tritt nicht ein, da ja das neue UStG. das alte fortsetzt und daher grundsätzlich die Steuerpflicht erhalten bleibt. Anders ist es nur, wenn das neue UStG. eine Leistung frei läßt oder niedriger besteuert, die unter dem alten UStG. steuerpflichtig war oder höher besteuert wurde. In diesem Falle könnte man annehmen, daß die auflösende Bedingung einträte, jedenfalls insoweit, als der neue Steuersatz niedriger als der alte ist. Dieser Fall kommt in Betracht, wenn ein Luxusgegenstand (z. B. ein Klavier) bisher mit 10 v. H. im Kleinhandel besteuert wurde und jetzt — wegen Verlegung zum Hersteller — im Kleinhandel luxussteuerfrei, also nur mit 1,5 v. H. steuerpflichtig ist. Es wäre nun aber nicht richtig, hier zu folgern, daß das alte UStG. nur in dieser Höhe die zunächst mit der Zahlung (oder Lieferung) eingetretene Steuerpflicht endgültig aufrechterhalten könnte. Denn ganz abgesehen davon, daß § 47 sogar darüber hinaus die alte höhere Steuerpflicht bestehen läßt, stellt das neue UStG. nur die Art der Erhebung der Luxussteuer um, befreit nicht von ihr. Es würde also der Grundsatz, daß beide Gesetze lückenlos aneinander anschließen sollen, nicht gewahrt sein, wenn nur die allgemeine Steuer erhoben würde. Dazu kommt, daß der Steuerpflichtige ja die Steuer bereits in den vereinnahmten (oder vereinbarten) Preis eingerechnet hat. Es liegt also wirtschaftlich kein Grund zu seiner nachträglichen Befreiung vor.

Danach ergibt sich:

αα) Versteuerte der Steuerpflichtige unter dem alten UStG. 1918 nach der Isteinnahme (nach „Zahlungen“, s. zu § 8), so gehört der Umsatz nach Steuerpflicht und Steuersatz in den letzten Steuerabschnitt des alten UStG., wenn das Entgelt vor dem 1. Jan. 1920 vereinnahmt wurde.

ββ) Versteuerte der Steuerpflichtige unter dem alten UStG. 1918 nach der Solleinnahme (nach „Leistungen“, s. zu § 9), so gehört der Umsatz in gleicher Weise in den letzten Steuerabschnitt des alten UStG., wenn die Leistung vor dem 1. Jan. 1920 ausgeführt wurde.

β) Bleiben die Umsätze, für die das alte UStG. 1918 ausscheidet, weil bei Versteuerung nach der Isteinnahme die Leistung, bei Versteuerung nach der Solleinnahme die Vereinnahmung vor dem 1. Jan. 1920 erfolgte, die Vereinnahmung bzw. die Leistung aber erst nachher. Das neue U St G. **1919** erfaßt sie nach dem Grundsatz zu b jedenfalls nicht voll. Es kommt in Frage, ob sie zwar zu dem Steuerabschnitt des neuen UStG. 1919 gehören; da sie aber nach „Steuerpflicht“ und der Höhe des Steuersatzes nicht nach diesem zu behandeln sind, bleibt nur übrig, daß insoweit unter dem neuen UStG. die Vorschriften des alten UStG. fortgelten, d. h. das neue UStG. 1919 macht diese insoweit zu den seinen. Wollte man diesen Grundsatz nicht annehmen, so würde für die Umsätze jede Steuerpflicht fehlen. Wenn Hochschild DStZ. Bd. 8 (1919/20) S. 279 zu diesem Ergebnis kommt, so trägt eine solche Auslegung der Absicht, die verständigerweise der Gesetzgeber nur gehabt haben kann, und den Auslegungsregeln der §§ 4 und 6 AO. nicht Rechnung. Der Ausdruck „Steuerpflicht“, der zunächst gegen jede Besteuerungsmöglichkeit nach dem neuen UStG. zu sprechen scheint, ist, wie die Zusammenstellung mit Höhe des Steuersatzes zeigt, nicht als materiell-rechtliche allgemeine Voraussetzung der Besteuerung gemeint, sondern soll die Fälle betreffen, in denen das neue UStG. eine unter dem alten UStG. noch nicht bestehende Steuerpflicht (für freie Berufe, für Unternehmer unter 3000 M Umsatz) einführt. (So RFM. v. 9. Jan. 1920 RStBl. S. 67 I; ebenso Popitz a. a. O., E. Becher a. a. O.; Weinbach a. a. O. erwähnt den Fall nicht).

Danach ergibt sich:

αα) Versteuert der Steuerpflichtige nach der Isteinnahme und fiel die Leistung in die Zeit des alten UStG. 1918, die Vereinnahmung erfolgt 1920, so wird der Umsatz in dem Steuerabschnitt des neuen UStG. versteuert, aber nur mit dem Steuersatz des alten UStG., also mit 0,5 oder 10 v. H.

ββ) Versteuert der Steuerpflichtige nach der Solleinnahme und fiel die Vereinnahmung in die Zeit des alten UStG. 1918, die Leistung erfolgt dagegen 1920, so wird der Umsatz in dem Steuerabschnitt des neuen UStG. versteuert, aber wieder nur mit dem Steuersatz des alten UStG., also mit 0,5 oder 10 v. H.

Dabei muß aber beachtet werden, daß auch auf solche Fälle Befreiungen, die das neue UStG. gegenüber dem alten kennt, angewendet werden müssen, denn unter dem neuen Gesetz kann nicht ohne positive Vorschrift ein Umsatz besteuert werden, den dieses an sich befreit. Die Steuersätze des alten Gesetzes wirken nur weiter, soweit sie nicht höher sind, als die neuen. Das ergibt auch der § 47, der für bestimmte Fälle die Fortwirkung der höheren alten Steuersätze ausdrücklich vorschreibt. Umsätze, die nach dem neuen UStG. nicht mehr luxussteuerpflichtig sind, weil die Luxussteuerpflicht ganz beseitigt ist (z. B. für gewisse Teppiche, s. die Aufzählung zu § 47 III 1 b S. 705) oder jedenfalls nicht mehr den Kleinhändler trifft (wie z. B. bei Klavieren, Autos, s. ebenfalls zu § 47 III 1 c S. 706) können nach *αα* und *ββ* nur mit dem Satze der alten allgemeinen Umsatzsteuer, d. h. mit 0,5 v. H. erfaßt werden. Ebenso bleiben frei

solche Umsätze, die zwar nach dem neuen UStG., wenn dieses nach b voll anwendbar sein würde, steuerpflichtig sein würden, es aber nach dem alten UStG. nicht waren: also die Umsätze der freien Berufe oder der Unternehmer mit weniger als 3000 M. Umsatz (s. § 3 Nr. 2 des alten UStG.), selbst wenn Zahlung oder Leistung nach dem 31. Dez. 1919 liegt.

d) Bei Teilzahlungen oder Teilleistungen gelten die Grundsätze zu b und c mit entsprechender Zerlegung auf den Steuerabschnitt des alten und des neuen UStG.

α) Erfolgt die Leistung im Jahre 1920, ist aber bereits 1919 ein Teil angezahlt, 1920 wird der Rest entrichtet, so trifft diesen Rest die volle Steuerpflicht nach dem neuen UStG., die Anzahlung gehört zum letzten Steuerabschnitt des alten UStG. Wird nach der Solleinnahme (§ 9) versteuert, so gilt das gleiche.

β) Erfolgt die Leistung zum Teil im Jahre 1919, zum Teil 1920 und die Vereinnahmung voll 1920, so ist bei Versteuerung nach der Isteinnahme (§ 8) nicht das ganze Entgelt nach dem neuen UStG. steuerpflichtig (also bei einem Luxusgegenstand mit 15 v. H.), sondern nur der dem Werte der 1920 erfolgenden Teilleistung entsprechende Teil; der andere Teil ist zwar auch 1920 steuerpflichtig, aber nur mit dem Steuersatz des alten Gesetzes (also bei einem Luxusgegenstand mit 10 v. H.). Wird nach der Solleinnahme (§ 9) versteuert, so gilt das gleiche.

e) Wichtig ist, daß es bei der Bestimmung, unter welches UStG. der Umsatz fällt und zu welchem Steuersatz er zu versteuern ist, neben der Ausführung der Leistung nicht die „Zahlung" (von der z. B. der RFH. a. a. O. ständig spricht), sondern die „Vereinnahmung" maßgebend ist. Beides kann zeitlich auseinanderfallen. Über den Zeitpunkt, in dem eine Zahlung zur Vereinnahmung geführt hat, s. bereits zu § 8 C II (S. 370 f.). Angesichts des Grundsatzes zu a ist es günstig, wenn die Vereinnahmung in möglichst weitem Umfange bereits 1919 erfolgt ist. Die Gewerbetreibenden haben, als Ende 1919 der Grundsatz des § 46 Abs. 3 bekannt wurde, gesucht, sich das zunutze zu machen und haben noch vor Jahresschluß Zahlungen gemacht für Leistungen, die erst im Laufe des Jahres 1920 ausgeführt werden sollten. Der RFM. v. 9. Jan. 1920 (RStBl. S. 67) hat sich gegen die Versuche, solche zur Steuerersparnis gemachten Vorauszahlungen zur Umgehung der höheren Steuersätze des neuen UStG. zu mißbrauchen, gewendet und dabei auch auf die Anwendungsmöglichkeit des § 5 AO. (Mißbrauch zivilrechtlicher Formen) hingewiesen. Dieser Hinweis ist von mehreren Seiten angefochten worden (s. E. Becher a. a. O., Rosendorff „Steuerursprung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung" 1920 S. 47). Es werden folgende Gesichtspunkte in Betracht kommen:

α) Die Zahlungen müssen nicht bloß 1919 geleistet, sondern auch vereinnahmt sein, es genügt nicht die Absendung der Postanweisung, das Geld muß ausgezahlt sein, es genügt nicht die Übersendung eines Schecks, es bedarf der Auszahlung oder Gutschrift, es genügt im allgemeinen nicht die Hingabe eines Wechsels, der Gläubiger muß befriedigt sein usw.; Näheres s. zu § 8 C II (S. 370 f.)

β) Die Zahlungen müssen zum Zwecke der Gegenleistung für eine Leistung gemacht sein, die vereinbart ist. Es genügt also nicht, wenn ein Unternehmer dem anderen einfach Geld übersandt hat, ohne daß bereits Lieferungsverträge geschlossen waren und mindestens gleichzeitig Bestellungen erfolgen. Daß die Preise genau vereinbart sind, wird nicht gefordert werden können, es genügen Anzahlungen auf „gleitende" Preise. Fehlt aber der Zusammenhang mit bestimmten Leistungen, so liegt nur Begründung eines Guthabens für spätere Warenentnahmen und Bestellungen vor, also eine Kreditgewährung, keine Zahlung für eine Leistung. Dieser Satz ergibt sich aus dem Begriff von Leistung und Zahlung, ohne daß § 5 AO. herangezogen zu werden braucht.

γ) Liegt der Fall wie zu β und fingieren die Beteiligten, um Steuer zu ersparen, durch entsprechende Buchungen und zurechtgemachte Geschäftskorrespondenzen, daß die Zahlung mit einer (tatsächlich erst später liegenden) Bestellung in Beziehung stände, so liegt eine Steuerhinterziehung vor (§ 359 AO., s. zu § 43 III 1 S. 673).

δ) Sind Ende 1919 mehr Bestellungen und Zahlungen erfolgt, als im Geschäftsverkehr der betreffenden Branche und nach der Geschäftslage üblich waren, so ist zuzugeben, daß solche Maßnahmen zum Zwecke der Steuerersparnis für sich allein nicht den Tatbestand des § 5 AO. erfüllen. Solange sie ernst gemeint sind, liegt ein Mißbrauch nicht vor. Wohl aber wird bei sehr hohen Zahlungen solcher Art Anlaß zur Prüfung gegeben sein, ob nicht Fiktionen i. S. von β und γ vorliegen.

3. Die Regelung für die Zeit nach dem 31. Dez. 1920.

a) Nach § 46 **Abs.** 4 gelten die Grundsätze zu 2 nur für das Kalenderjahr 1920. Mit dessen Ablauf entsteht also die Frage, ob der aus dem Aufbau des Gesetzes an sich folgende Grundsatz zu 1 anzuwenden ist oder nicht. Dagegen spricht, daß dann der Anschluß der beiden Steuern aneinander Lücken aufweisen würde. Die Fälle zu 2 c würden — wenn 1920 statt 1921 ff. gesetzt würde — unbesteuert bleiben. Es hätte für sie der Übergangsvorschriften bedurft. § 46 gibt solche aber nur für 1920. Daraus muß geschlossen werden, daß er nicht von jenem Grundsatz ausgehen will, daß er vielmehr, indem er für 1920 eine abweichende Regelung trifft, im übrigen die volle Steuerpflicht auch dann einsetzen lassen will, wenn zwar das eine für die Besteuerung maßgebende Merkmal unter die Geltung des neuen UStG. fällt, nicht aber das andere. Das ergibt auch die zu II dargestellte Entstehungsgeschichte.

b) Es sind danach die Grundsätze des RFH. a. a. O. entsprechend anzuwenden. Folgende 8 Fälle sind möglich.

α) Der Steuerpflichtige versteuert unter beiden Gesetzen nach der Isteinnahme; Leistung 1919, Vereinnahmung 1921 ff.: es tritt die volle Steuerpflicht nach dem neuen UStG. ein (also z. B. auch die Luxussteuerpflicht von 15 v. H., wenn auch 1919 die Leistung nicht luxussteuerpflichtig war).

β) Der Steuerpflichtige versteuert unter beiden Gesetzen nach der Isteinnahme; Vereinnahmung 1919, Leistung 1921 ff.: es ist nur das alte UStG. maßgebend (s. zu 1 b).

γ) Der Steuerpflichtige versteuert unter beiden Gesetzen nach der Solleinnahme; Vereinnahmung 1919, Leistung 1921 ff.: es tritt die volle Steuerpflicht nach dem neuen UStG. ein.

δ) Der Steuerpflichtige versteuert unter beiden Gesetzen nach der Solleinnahme; Leistung 1919, Vereinnahmung 1921 ff.: es ist nur das alte UStG maßgebend (s. zu 1 b).

ε) Der Steuerpflichtige versteuert unter dem alten UStG. 1918 nach der Isteinnahme, ist 1921 zur Versteuerung nach der Solleinnahme übergegangen; Leistung 1919, Vereinnahmung 1921 ff.: an sich fällt der Umsatz weder unter das alte noch unter das neue Gesetz. Bei der Genehmigung des Übergangs nach § 9 ist durch entsprechende Auflage (s. S. 381) dafür Sorge zu tragen, daß der Umsatz nach dem neuen UStG. versteuert wird.

ζ) Der Steuerpflichtige versteuert unter dem alten UStG. 1918 nach der Isteinnahme, ist 1921 zur Versteuerung nach der Solleinnahme übergegangen; Vereinnahmung 1919, Leistung 1921 ff.: der Umsatz fällt unter beide Gesetze. Ein Ausgleich durch Anrechnung der unter dem alten UStG. gezahlten Steuer ist nicht vorgesehen (das war nach § 42 Abs. 4 des alten UStG. für den Übergang vom WUStG. 1916 zum alten UStG. 1918 der Fall). Es ist aber

im Wege eines Billigkeitserlasses nach § 108 Abs. 1 AO. (durch den RFM.) möglich.

η) Der Steuerpflichtige versteuerte unter dem alten UStG. 1918 nach der Solleinnahme, ist 1921 zur Versteuerung nach der Isteinnahme übergegangen; Leistung 1919, Vereinnahmung 1921 ff.: der Umsatz fällt unter beide Gesetze, es liegt wie zu ζ.

ϑ) Der Steuerpflichtige versteuerte unter dem alten UStG. 1918 nach der Solleinnahme, ist 1921 zur Versteuerung nach der Isteinnahme übergegangen; Vereinnahmung 1919, Leistung 1921 ff.: der Umsatz fällt weder unter das alte noch unter das neue Gesetz. Es ist, wie zu ε zu verfahren.

VI. Die Berücksichtigung alter Vereinbarungen (§ 46 Abs. 5). — Frage II 1 e S. 687.

1. Für die Unterstellung eines Umsatzes unter das neue UStG. 1919 ist lediglich der Zeitpunkt des Leistungsaustausches oder eines seiner Begriffsmerkmale — Leistung oder Vereinnahmung — maßgebend (s. V): auf den Zeitpunkt des Vertragschlusses, der obligatorischen Bindung, der Bestellung usw. kommt es nicht an. Der Umsatz, der nach V nach dem neuen UStG. 1919 mit dessen höheren Sätzen steuerpflichtig ist, bleibt es auch, wenn der Vertrag mit fester Preisvereinbarung lange vorher zu einer Zeit geschlossen ist, wo eine Einrechnung der Umsatzsteuer in den Preis nicht oder nur in der Höhe der damals geltenden Umsatzsteuer erfolgen konnte.

2. Die wirtschaftlich für den Lieferer oder sonstigen Leistungsverpflichteten schädliche Folge wird bereits dadurch stark ausgeschaltet, daß nach dem zu V 2 (S. 693 f.) Ausgeführten die neuen Steuersätze für 1920 stets nur dann einsetzen, wenn beide Merkmale des Leistungsaustausches, Leistung und Vereinnahmung, nach dem 31. Dez. 1919 liegen.

3. Soweit hiernach Umsätze den neuen Steuersätzen unterliegen, obgleich die Preisvereinbarung schon vorher geschlossen war, sucht § 46 Abs. 5 zu helfen.

a) Wegen der Vorgeschichte — der Regelung bei Einführung des WUStG. und des alten UStG. 1918 — s. II 2 a und b (S. 687).

b) Die Vorschrift berührt nicht das Steuerrechtsverhältnis zwischen Steuerfiskus und Steuerpflichtigen, sondern lediglich das zivilrechtliche Rechtsverhältnis zwischen dem (steuerpflichtigen) Leistungsverpflichteten (Lieferer) und dem Leistungsberechtigten (Abnehmer). Es werden durch das Gesetz die Rechte des Leistungsverpflichteten gegenüber seinem Vertragsgegner über das aus der Preisvereinbarung und den sonstigen Vorschriften des bürgerlichen Rechts hinausgehende Maß vermehrt. Der Grundgedanke kann dabei nur der sein, den Leistungsverpflichteten (Lieferer) so zu stellen, wie er nach den Gesichtspunkten einer richtigen Preiskalkulation tatsächlich sich selbst durch entsprechende Bemessung des Preises gestellt hätte, wenn zur Zeit des Vertragschlusses die Umsatzsteuer bereits in der Höhe bestanden hätte, wie sie ihn bei der Ausführung des Umsatzes belastet. Er erhält einen Anspruch auf einen Preisaufschlag.

c) Die Vorschrift gilt nur „mangels abweichender Vereinbarung". Denn wenn die Vertragschließenden sich darüber einig sind, wie die zunächst behinderte Überwälzung erfolgen soll, bedarf es des gesetzlichen Schutzes nicht.

α) Die abweichende Vereinbarung wird im allgemeinen erst nach dem Inkrafttreten des neuen UStG. oder nach Bekanntwerden seiner höheren Sätze liegen können, weil ja vorher eine Berücksichtigung der hier in Frage stehenden Gesichtspunkte nicht möglich ist. Anders ist es aber, wenn bei dem Vertragschluß beide Parteien ausdrücklich sich darüber einig waren, daß die vereinbarten Preise unter allen Umständen gelten sollten, auch wenn die wirtschaftlichen Verhält-

nisse sich ändern sollten (vgl. RG. v. 23. März 1917, Warneyer 1917 S. 414 zur Auslegung des — ähnlichen — § 39 Abs. 4 des Leuchtmittelsteuergesetzes).

β) Als abweichende Vereinbarungen kommen vor allem die nach Erlaß des UStG. in Abänderung des ursprünglichen Vertrags vorgenommenen Vereinbarungen über spätere Preiserhöhungen in Betracht, wenn sie nach dem Vertragswillen alle Umstände berücksichtigen sollen, die zu einer Preiserhebung Anlaß geben können. Dabei entsteht die Frage, ob als solche Preisvereinbarung auch anzusehen ist, wenn in dem ursprünglichen Vertrage der Lieferer sich einseitig vorbehalten hat, die Preise zu erhöhen und nun eine solche Erhöhung nach dem Inkrafttreten des UStG. vornimmt (Verträge „freibleibend" oder „mit gleitenden Preisen"). In einem Schiedsspruch v. 25. Okt. 1920 zwischen dem Verband Deutscher Damen- und Mädchenmäntelfabrikanten usw. und dem Reichsbund deutscher Textil-Detaillisten-Verbände usw. (veröffentlicht in der „Deutschen Konfektion" Bd. 22, 1920, Heft 1052 S. 9ff.) haben die Schiedsrichter verneint, daß es sich hier um Vereinbarungen handele, da es sich bei der Ausübung solcher Preisvorbehalte nicht um eine neue Vertragsofferte und nach deren Annahme um eine neue Vereinbarung, sondern lediglich um eine empfangsbedürftige einseitige Willenserklärung des berechtigten Lieferers handele. Dabei ist aber ungeprüft gelassen, ob nicht in einem solchen Preisvorbehalt, der ja vertragsmäßig erfolgt, eine „abweichende Vereinbarung" i. S. des § 46 Abs. 5 liegt, die dahin geht, daß dem Lieferer bereits ein vertragsmäßiges Recht auf Berücksichtigung später eintretender verteuernder Umstände eingeräumt ist: die einseitige Erklärung ist zwar ihrerseits keine neue Vereinbarung, aber sie beruht auf einer Vereinbarung, die von der Norm, für die § 46 Abs. 5 helfen will, abweicht. (Übrigens bejahen die Schiedsrichter die Möglichkeit, daß jedenfalls in der Ausübung des Preisvorbehalts ein Verzicht auf die Rechte des § 46 Abs. 5 liegen könne.) Es liegt kein Grund vor, demjenigen durch Begründung eines gesetzlichen Rechts zu helfen, der sich bereits nach seinem Vertragsrechte helfen kann und das auch tatsächlich durch die ihm zugestandene Preiserhöhung getan hat. Für diese Auffassung hat sich auch der RFM. wiederholt (v. 19. Febr. 1920 III U 642, abgedruckt: „Handel und Gewerbe" S. 328, 16. Juni 1920 RStBl. S. 512) ausgesprochen, ebenso Popitz DStZ. Bd. 9 (1920/21) S. 34, Lindemann UStG. 1919 S. 175. Zu beachten ist aber dabei, daß die Vertragsrechte auch ausreichen müssen, um den Lieferer zu entlasten, d. h. sie müssen ihn berechtigen, auch soweit die Preise zu erhöhen, daß die Überwälzung der erhöhten Steuer ermöglicht wird. Das ist der Fall, wenn der Lieferer in der Preisgestaltung ganz freigestellt ist, also freie Bestimmung über den höheren Preis hat. Es ist dagegen nicht der Fall, wenn ihm das Recht zur Preiserhöhung nur in ganz bestimmtem, die Steuer nicht einschließendem Umfange zusteht, z. B. sich nur auf einen Betrag bezieht, der der Erhöhung der Löhne oder der Rohmaterialienpreise entspricht. Wird in einem solchen Falle eine Preiserhöhung nach dem Inkrafttreten des neuen UStG. vorgenommen, so bleibt das Recht aus § 46 Abs. 5 insoweit bestehen, als der ursprünglich vereinbarte Preis in Betracht kommt: neben diesen kann also ein Preisaufschlag unter Berufung auf § 46 Abs. 5 in Rechnung gestellt werden, nicht selbstverständlich auch neben dem Betrage, der auf Grund des vertragsmäßig zugestandenen Rechts auf Preiserhöhung dem Preise zugeschlagen ist: dieser Betrag muß vielmehr bereits mit der Steuer vom Berechtigten berechnet sein.

d) Das Recht aus § 46 Abs. 5 besteht nicht, soweit gesetzliche oder auf Gesetz beruhende Höchstpreise bestehen und mit dem Preisaufschlag aus § 46 Abs. 5 diese Höchstpreise überschritten werden würden. Denn der Höchstpreis soll den Betrag bestimmen, der im Höchstfalle von einem Abnehmer zu zahlen

ist; er würde beseitigt werden, wenn daneben ein Aufschlag in Rechnung gestellt werden würde. Die zwingende im öffentlichen Recht begründete Natur der obrigkeitlichen Höchstpreise wird verkannt, wenn Bode DJZ. Bd. 23 (1918) S. 634 dem besonderen Anspruch aus § 46 Abs. 5 (= § 42 Abs. 6 des alten UStG. 1918) selbständige Bedeutung neben der Preisforderung zuspricht. Vielmehr liegt es kraft Gesetzes ebenso, wie wenn bei einem Vertrage von vornherein jede Preiserhöhung ausdrücklich ausgeschlossen ist. So auch RSchA. v. 5. Nov. 1918 (Amtl. Mitt. S. 126). Helfen kann hier nur eine Erhöhung der Höchstpreise durch die zuständigen Behörden: vgl. die in dieser Beziehung bereits bei Beratung des UStG. 1918 (Ber. 1918 S. 41 f.) und ebenso 1919 (Sten. 1919 S. 4099 A) gegebenen Zusicherungen sowie RFM. v. 9. Febr. und 9. März 1920 (RStBl. S. 193, S. 209).

e) Das Recht auf den Preisaufschlag nach § 46 Abs. 5 bezieht sich auf die Umsatzsteuer, die auf der Leistung zwischen dem Leistungsverpflichteten und Leistungsberechtigten liegt, der über diese Leistung abgeschlossene Vertrag wird durch das gesetzliche Recht beeinflußt.

α) § 46 Abs. 5 berechtigt nicht, auch den Betrag dem Abnehmer in Rechnung zu stellen, der dem Lieferer seinerseits in seiner Eigenschaft als Abnehmer von seinem Lieferer in Rechnung gestellt worden ist: A hat 1920 an B auf Grund eines Vertrags von 1919 für x Mark verkauft, B hat die Waren ebenfalls 1920 auf Grund eines Vertrags von 1919 für y Mark an C verkauft, A stellt dem B neben den x Mark den Zuschlag nach § 46 Abs. 5 in Rechnung; B ist berechtigt dem C neben dem Betrag von y Mark den auf diesen entfallenden Zuschlag nach § 46 Abs. 5 in Rechnung zu stellen, kann aber dies nicht auch auf den ihm in Rechnung gestellten Betrag ausdehnen. Das kann hart sein, wenn die Preisspanne nicht groß ist und A Fabrikant eines Luxusgegenstands nach § 15 war und daher 14 v. H. (genauer den zu g α errechneten Betrag) in Rechnung stellt, während B dem C nur 1 v. H. (s. ebenfalls zu g α) in Rechnung stellen kann.

β) § 46 Abs. 5 berechtigt nicht einen Kleinhändler, der einem Fabrikanten gegenüber zu bestimmten Preisen verpflichtet ist (bei spez. Markenartikeln), dem Käufer neben diesem Markenpreise die Umsatzsteuer getrennt in Rechnung zu stellen. Der die Preiserhöhung hindernde Vertrag ist nicht derjenige zwischen dem Kleinhändler und seinem Käufer, sondern es besteht eine Bindung einem Dritten, dem Fabrikanten, gegenüber. Diesem gegenüber muß der Kleinhändler die Möglichkeit der Preiserhöhung zu erlangen suchen, dem Käufer gegenüber bindet ihn § 12 (s. oben S. 390). So auch RFM. v. 13. Jan. 1920 (RStBl. S. 65) und § 29 Nr. 3 AusfBest. (s. S. 391).

γ) Anders ist der Fall zu beurteilen, daß zwar die Preisvereinbarung, der gegenüber die Erhöhung eintreten soll, nicht zwischen Leistungsverpflichtetem (Lieferer) und Leistungsberechtigtem (Abnehmer) geschlossen ist, aber zwischen beiden auf Grund der Vereinbarung unmittelbar Rechte und Pflichten entstanden sind, also ein Vertrag zugunsten Dritter vorliegt. Das ist der Fall, wenn eine Gemeinde mit einem Gas- oder Elektrizitätswerk einen Vertrag geschlossen hat, wonach sich das Werk verpflichtet, an die Einwohner zu bestimmten Tarifsätzen Gas oder Strom zu liefern. Stammt dieser Vertrag aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des UStG., so ist das Werk auf Grund des § 46 Abs. 5 berechtigt, den Einwohnern einen Preisaufschlag gegenüber den Tarifsätzen in Rechnung zu stellen, obgleich es mit den Einwohnern Preisvereinbarungen gar nicht getroffen hat. So Hirschfeld Leipz. Ztschr. Bd. 17 S. 1044 u. 1. Aufl. S. 244, Kirchenbaur Elektrotechn. Zschr. Bd. 19 (1919) Nr. 19 (A. A. Koßmann Pr. VerwBl. Bd. 38, 1917/18, S. 509.)

f) Die Wirkung des Preisaufschlags.

α) Der Preisaufschlag des § 46 Abs. 5 tritt nicht ipso iure ein. Er muß vom Leistungsverpflichteten verlangt werden. Weigert sich der Leistungsberechtigte (Abnehmer), den Aufschlag zu zahlen, so kann sich der Leistungsverpflichtete (Lieferer) nicht etwa an die Steuerbehörde wenden. Es handelt sich um einen rein zivilrechtlichen Anspruch der im ordentlichen Rechtsweg geltend zu machen ist.

β) Wird der Preisaufschlag gezahlt, so ist er ein Teil des vereinnahmten Entgelts, unterliegt also der Umsatz-(oder Luxus-)Steuer. Gegen die von Lang DStBl. Bd. 3 (1920/21) S. 17 vertretene Auffassung, daß der Zuschlag seinerseits steuerfrei bleiben müsse und als eine kraft besonderer Ermächtigung getrennt in Rechnung gestellte Steuer anzusehen sei, spricht gerade die zivilrechtliche Natur der ganzen Vorschrift. Es wird dem Leistungsverpflichteten (Lieferer) eine Preiserhöhung zugestanden. Der Leistungsberechtigte (Abnehmer) hat sie zu gewähren, wenn er die Leistung bekommen will: sie ist damit Teil des Entgelts i. S. des § 8 (S. 356). § 46 Abs. 5 spricht nicht davon, daß in Abweichung von § 12 die Steuer oder ein Teil der Steuer getrennt in Rechnung gestellt werden könnte, sondern es ist lediglich von einem Preiszuschlag die Rede.

γ) Wird der Preisaufschlag gefordert, so hat der Leistungsberechtigte (Abnehmer) kein Recht auf Vertragsaufhebung, er kann nicht vom Vertrage zurücktreten, ihn „anullieren". Das kann u. U. hart sein, so z. B. wenn der Vertrag über einen Gegenstand geschlossen ist, der zur Zeit des Vertragsabschlusses noch nicht luxussteuerpflichtig war und dessen Preis infolge Unterstellung unter die Luxussteuer sich um die Luxussteuer erhöht. Eine zivilrechtliche Frage ist es, wieweit der Leistungsberechtigte (Abnehmer) den Leistungsverpflichteten (Lieferer) für die Verteuerung verantwortlich machen kann und daher den Preisaufschlag verweigern kann. Es kann arglistige Täuschung (§ 123 BGB.) vorliegen: der Lieferer hat beim Vertragschluß im Dezember 1919 gewußt, daß der Gegenstand luxussteuerpflichtig wird, hat dem Abnehmer aber versichert, er wisse aus guter Quelle, er werde luxussteuerfrei bleiben. Auch ein Verschulden durch verspätete Lieferung, die dazu führte, daß der Umsatz umsatz- oder luxussteuerpflichtig wurde, kann in Betracht kommen.

g) Die Höhe des Zuschlags.

α) § 46 Abs. 5 spricht von der auf die Leistung entfallenden Steuer, das ist der Betrag, den der Leistungsverpflichtete (Lieferer) zahlen muß. Die Steuerpflicht umfaßt aber nicht bloß den ursprünglich vereinbarten Betrag mit 1,5, 5, 10, 15 v. H., sondern auch den Preisaufschlag selbst. Dem Ziele der Vorschrift entsprechend, den Preis so zu stellen, wie er vereinbart worden wäre, wenn zur Zeit der Vereinbarung die Steuer und ihre Höhe bekannt gewesen wäre, muß der Preisaufschlag so bemessen werden, daß er genau dem vom Leistungsverpflichteten (Lieferer) geschuldeten Steuerbetrage entspricht. Es genügt also nicht, neben dem Preis 1,5 oder 15 v. H. usw. in Rechnung zu stellen, es sind vielmehr die bei § 12 (S. 391, 394) mitgeteilten Prozentsätze aufzuschlagen.

β) Diese Sätze gelten aber nur, wenn die Leistung zur Zeit der Preisvereinbarung nach dem UStG. 1918 steuerfrei gewesen wäre, also z. B. wenn es sich um Leistungen der Angehörigen freier Berufe oder von Unternehmen mit weniger als 3000 M. Umsatz (vgl. § 3 Nr. 3 altes UStG. 1918) handelt. Sonst ist zu berücksichtigen, daß zur Zeit der Preisvereinbarung auch bereits eine Umsatzsteuerpflicht bestand.

αα) War der Vertrag nach dem 1. Aug. 1918 abgeschlossen, so galt das alte UStG. 1918 mit den Steuersätzen von 0,5 und 10 v. H. Die damals vereinbarten Preise enthielten diese Steuerbeträge, da die getrennte Überwälzung

auch damals verboten war. Will man den Preisaufschlag ermitteln, so muß man ebenso, wie in dem Fall des § 19 (s. S. 477) auf den Grundpreis zurückgehen und sodann 1,523 oder 17,647 v. H. hinzuschlagen War der vereinbarte Preis bei einem der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegenden Gegenstand 100 000 M., so ist der Grundpreis um 0,5 v. H. niedriger, hierzu sind 1,523 v. H. und, wenn es sich um einen luxussteuerpflichtig gewordenen Gegenstand handelt, 17,647 v. H. hinzuzurechnen. Der Unterschied zwischen 100 000 M. und dem sich danach ergebenden Betrage (101015 bez 117058 M.), also 1015 bez. 17058 M., ist der Zuschlag nach § 46 Abs. 5. (Wie hier RFM. v. 8. März 1920 RStBl. S. 210 zu 3 c.)

ββ) War der Vertrag vor dem 1. Aug. 1918, aber unter dem WUStG. 1916, also nach dem 1. Okt. 1916 geschlossen, so ist wie zu *αα* zu verfahren, aber von 0,1 v. H. eingerechneter Steuer, statt von 0,5 v. H. auszugehen. Das muß also aus der Bezugnahme in § 46 Abs. 5 Satz 2 auf § 42 Abs. 6 des alten UStG. 1918 (abgedruckt oben zu II 2 b S. 688) gefolgert werden. Denn § 42 Abs. 6 handelt von den vor Erlaß des UStG. 1918 geschlossenen Verträgen und schreibt für diesen Fall die Berücksichtigung des Warenumsatzstempels vor.

γγ) War der Vertrag auch vor dem Inkrafttreten des WUStG. 1916, also vor dem 1. Okt. 1916, geschlossen, so würde an sich anzunehmen sein, daß der volle Preisaufschlag nach *α* gemacht werden kann, denn damals bestand keinerlei laufende Umsatzbelastung. Es ist aber wohl aus der Bezugnahme auf § 42 Abs. 6 des alten UStG. 1918 zu folgern, daß auch in diesen Fällen wie zu *ββ* zu verfahren ist Denn § 42 Abs. 6 berücksichtigte bereits die Vorschrift des Art. V WUStG. 1916 (abgedruckt zu II 2 a S. 687) nicht mehr, vielmehr sollte stets der Betrag abgezogen werden, der bei einer Weitergeltung des WUStG. 1916 auf das Entgelt entfallen wäre. Über den Rechtszustand nach diesem Gesetze sollte also nicht zurückgegangen werden. Das will offenbar § 46 Abs. 5 durch die Bezugnahme aufrechterhalten (so Popitz DStBl. Bd. 2, 1919/20, S. 261; Lindemann UStG. 1919 S. 175).

VII. Sonderregelung der Übergangsfälle für Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte (§ 113 AusfBest.).

1. Die zu § 31 I 2 (S. 586) abgedruckten Bestimmungen über die Buchführungspflicht der Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte enthalten in § 113 AusfBest. Sondervorschriften über die Behandlung der Übergangsfälle.

2. Bei Rechtsanwälten, Notaren, Patentanwälten sind die Fälle sehr häufig, daß die Vereinnahmung in der Zeit des Inkrafttretens des neuen UStG. 1919 fällt, während die Leistung teils in der Zeit vorher, teils seit dem 1. Jan. 1920 ausgeführt ist: das gilt für alle am 1. Jan. 1920 schwebenden Prozesse und sonstigen Rechtssachen. Es gilt also der zu V (S. 692 f.) aufgestellte Grundsatz. § 113 Abs. 1 AusfBest. stellt die richtige Teilung auf die völlig steuerfreie und die mit 1,5 v. H. steuerpflichtige Zeit sicher, indem eine fingierte Liquidation mit Jahresschluß gefordert wird.

3. Das Verfahren zu 2 ist unbequem und kann völlig sichere und nachprüfbare Ergebnisse doch in vielen Fällen nicht liefern. Daher gibt § 113 Abs. 2 weitere Schätzungsmöglichkeiten.

a) Der Normalsatz des § 108 AusfBest. (S. 585) von Reineinkommen + 50 v. H. bei Rechtsanwälten und Patentanwälten wird für 1920 auf Reineinkommen + 25 v. H. heruntergesetzt.

b) Der Normalsatz des § 110 AusfBest. (S. 585 f.) von 20 v. H. des Reineinkommens bei Notaren wird auf 10 v. H. heruntergesetzt. Dabei ist zu beachten, daß § 113 Abs. 2 AusfBest. einen offenbaren Fehler enthält, indem er

von einem „Zusatz“ von 10 v. H. zum Reineinkommen der Notare spricht, während § 110 bei den Notaren einen Bruchteil des Reineinkommens besteuert. RFM. v. 3. Nov. 1920 (RStBl. S. 647).

4. Die Kürzungsmöglichkeit gilt nur für 1920. Entgelte, die nach dem 31. Dez. 1920 vereinnahmt werden, sind voll steuerpflichtig, auch wenn der Auftrag vor dem 1. Jan. 1920 erteilt war.

5. Da Rechtsanwälte, Notare und Patentanwälte vor dem 1. Jan. 1920 steuerfrei waren und das Recht haben, ihre Gebühren getrennt in Rechnung zu stellen, ergibt sich für sie aus § 46 Abs. 5 lediglich, daß sie den Posten von 1,5 v.H. auch bei Aufträgen aus der Zeit vor dem 1. Jan. 1920 ansetzen können.

§ 47.

Soweit § 8 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 eine erhöhte Steuerpflicht von 10 v. H. bei Lieferung im Kleinhandel vorsieht, bleibt diese erhöhte Steuerpflicht bis zum 31. Dezember 1920 für die nach § 15 steuerpflichtigen Gegenstände aufrechterhalten, die sich bereits am 31. Dezember 1919 im Besitze des steuerpflichtigen Kleinhandelsbetriebs befanden und im Laufe des Kalenderjahrs 1920 von diesem veräußert werden.

Entw. 1919 vakat — Ber. 1919 S. 52/53 (als neuer § 52).

Inhalt.

I. 1. § 8 Abs. 1 des alten UStG. 1918 lautet wie folgt:

§ 8. (1) Die Steuer erhöht sich bei der Lieferung der folgenden Gegenstände im Kleinhandel auf zehn vom Hundert:

1. *Edelmetalle, Perlen, Edelsteine, synthetische Edelsteine, Halbedelsteine und Gegenstände aus oder in Verbindung mit diesen Stoffen, einschließlich der mit Edelmetall dublierten und plattierten sowie der unechten platinierten, vergoldeten oder versilberten Gegenstände. Bei Gegenständen, die aus den im Satze 1 genannten Stoffen und anderen Stoffen zusammengesetzt sind, ist der wertvollere Bestandteil für den Steuersatz maßgebend.*
   Fassungen von Augengläsern unterliegen der erhöhten Steuer nicht;
2. *Taschenuhren, sofern das Entgelt für die Lieferung einhundert Mark überschreitet;*
3. *Werke der Plastik, Malerei und Graphik sowie Kopien und Vervielfältigungen solcher Werke, sofern das Entgelt für die Lieferung zweihundert Mark überschreitet.*
   Der erhöhten Steuer unterliegen nicht Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik deutscher lebender oder innerhalb der letzten fünf Jahre verstorbener Künstler, die von dem Künstler

oder nach seinem Tode von seinem Ehegatten, seinen Abkömmlingen oder seinen Eltern oder durch Verkaufs- oder Ausstellungsverbände von Künstlern vertrieben werden. Die Frist von fünf Jahren wird vom Abschluß des Umsatzgeschäfts über das Werk ab gerechnet. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Vereinigungen von Künstlern, welche den gewerbsmäßigen Verkauf sowohl eigener als auch fremder Werke bezwecken;

4. *Antiquitäten, einschließlich alter Drucke, und Gegenstände, wie sie aus Liebhaberei von Sammlern erworben werden, sofern diese Gegenstände nicht vorwiegend zu wissenschaftlichen Zwecken gesammelt zu werden pflegen, sowie Erzeugnisse des Buchdrucks auf besonderem Papier mit beschränkter Auflage;*
5. *photographische Handapparate sowie deren Bestandteile und Zubehörstücke;*
6. *Flügel, Klaviere, Harmonien und Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke (Klavierspielapparate, Sprechapparate, Phonographen, Orchestrions usw.) sowie zugehörige Platten, Walzen und dergleichen;*
7. *Billarde und deren Zubehörstücke;*
8. *Handwaffen, deren Bestandteile und Zubehörstücke, sowie für Handfeuerwaffen bestimmte Munition;*
9. *Land- und Wasserfahrzeuge zur Personenbeförderung, wenn sie mit motorischer Kraft angetrieben werden oder wenn sie nach ihrer Beschaffenheit (Bauart, Ausstattung) für Vergnügungs- oder sportliche Zwecke bestimmt sind. Über die Zweckbestimmung ist ausschließlich im Verwaltungswege zu entscheiden;*
10. *Teppiche, einschließlich der Wandteppiche, für deren Lieferung das Entgelt dreißig Mark für den Quadratmeter überschreitet;*
11. *zugerichtete Felle zur Herstellung von Pelzwerk mit Ausnahme gewöhnlicher Schaffelle sowie Bekleidungs- und Inneneinrichtungsgegenstände aus oder unter Verwendung von Pelzwerk mit Ausnahme gewöhnlichen Schafpelzes, soweit es sich nicht um bloßen Aufputz handelt; Pelzkragen und Pelzfutter gelten nicht als bloßer Aufputz.*

2. Vgl. dazu § 208 AusfBest., der lediglich erläuternden Inhalt hat. (Ähnliche Erläuterung gab bereits RFM. v. 13. Dez. 1919, Amtl. Mitt. S. 473.)

3. Eine besondere Versteuerungsart läßt § 209 AusfBest. zu:

§ 209. (1) Dem Steuerpflichtigen steht es frei, spätestens mit der am 1. Juli 1920 fälligen Steuererklärung den gesamten Bestand ohne Rücksicht auf den Absatz zur Versteuerung anzumelden. Als steuerpflichtiges Entgelt gilt in diesem Falle gemäß § 138 AO. der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehre nach der Beschaffenheit der Gegenstände bei einer Veräußerung im Kleinhandel zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung zu erzielen wäre.

(2) Die Steuererklärungen sind in diesem Falle besonders sorgfältig nachzuprüfen, wobei es angebracht sein kann, wenn die Finanzämter von der Befugnis zur Prüfung der Lagerbestände und der Bücher im Rahmen der Steueraufsicht weitgehenden Gebrauch machen.

II. Entstehungsgeschichte und Zweck.

Im Entw. 1919 fehlte eine entsprechende Vorschrift. Sie wurde erst im Ausschuß (Ber. 1919 S. 52) auf Anregung der Regierung eingefügt. Die Vorschrift soll verhüten, daß durch die Zurückverlegung der Luxussteuer bei den unter dem alten UStG. 1918 kleinhandelsteuerpflichtigen Luxusgegenständen zum Hersteller denjenigen Kleinhändlern ein unverdienter Vorteil zuteil wurde, die noch vor dem Inkrafttreten des Gesetzes Luxusgegenstände, die jetzt nicht mehr kleinhandelsteuerpflichtig sind, von dem damals noch nicht luxussteuerpflichtigen Hersteller bezogen haben. Sie würden dadurch entweder in der Lage sein, aus diesen alten Beständen billiger — weil gänzlich luxussteuerfrei — zu veräußern, als ihre Konkurrenten, die ihr Lager mit bereits beim Hersteller durch die Luxussteuer verteuerten Gegenständen auffüllen müssen, oder sie würden zwar zu denselben Preisen, wie diese verkaufen, aber einen weit höheren Gewinn erzielen. § 47 verlängert daher für solche alten Bestände die Kleinhandelluxussteuer des alten UStG., indem er davon ausgeht, daß die durch im Kleinhandel herbeigeführte Belastung mit 10 v. H. ungefähr die gleiche ist, wie die bei Neubeschaffungen beim Hersteller erfolgende von 15 v. H. Dabei wird angenommen, daß die alten Bestände nicht über das Jahr 1920 hinaus unverkauft bleiben; die Vorschrift bezieht sich daher nur auf dieses; möglich ist dabei allerdings, daß in diesem Jahr die alten Bestände zurückgehalten werden, um sie erst 1921 mit großem Gewinn abzusetzen.

Unausgefüllt bleibt die Lücke, die entsteht, wenn Luxusgegenstände, die bisher kleinhandelsteuerpflichtig waren, sich bei Inkrafttreten des neuen Gesetzes beim Großhändler befinden, der sie 1920 an den Kleinhändler weitergibt; auf den Großhändler bezieht sich § 47 nicht und auch nicht auf den erst nach dem 31. Dez. 1919 erwerbenden Kleinhändler. Es ist also hier die Möglichkeit gegeben, daß Luxusgegenstände unbelastet in den Verkehr und zum Verbraucher kommen. Eine Erfassung dieser Umsätze wäre aber nur unter großen Belästigungen möglich gewesen. Bei der großen Warenknappheit um die Jahreswende 1919/20 kann es sich um allzu große Warenmengen kaum handeln.

Literatur: Popitz, DStBl. Bd. 2 (1919/20) S. 261 zu II (S. 267).

III. Voraussetzungen des § 47.

1. Es muß sich um L u x u s g e g e n s t ä n d e handeln, die bereits in § 8 des alten UStG. 1918 aufgeführt sind, aber nach dem neuen UStG. n i c h t m e h r i m K l e i n h a n d e l (nach § 21), sondern (nach § 15) beim H e r s t e l l e r luxussteuerpflichtig, also nicht etwa nunmehr ganz frei sind.

a) A l s n u n m e h r n a c h § 21 m i t 15 v. H. l u x u s s t e u e r p f l i c h t i g, gleichgültig, wann die Beschaffung erfolgt ist, scheiden aus der Liste des § 8 aus, die folgenden. (Dabei ist aber zu bedenken, daß bei diesen Gegenständen der Steuersatz dann nur 10 v. H. beträgt, wenn § 46 Abs. 3, s. zu V 2 b S. 693, gegeben ist.)

α) Die sowohl in § 8 Abs. 1 Nr. 1 des alten UStG. 1918 wie jetzt in § 21 Abs. 1 Nr 1 genannten Edelmetalle und echten Gegenstände des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst, sowie Edelsteine, Perlen und Gegenstände daraus. Dazu treten nach AusfBest. § 34 II 2 mit dem Inkrafttreten der AusfBest. (also vom 1. Juli 1920 an) auch die Halbedelsteine und Gegenstände daraus (s. oben S. 440). Bis dahin waren sie beim Hersteller luxussteuerpflichtig, § 47 galt also für die bis dahin im Kleinhandel aus alten Beständen erzielten Entgelten. (§ 208 Abs. 3 Nr. 1 AusfBest. ist in dieser Beziehung nicht vollständig.)

β) Die sowohl in § 8 Abs. 1 Nr. 3 des alten UStG. 1918 wie jetzt in § 21 Abs. 1 Nr. 2 genannten Originalwerke der Plastik, Malerei und Graphik.

γ) Die sowohl in § 8 Abs. 1 Nr. 4 des alten UStG. 1918 wie jetzt in § 21 Abs. 1 Nr. 3 genannten Antiquitäten und Sammelgegenstände.

b) Trotz ihrer Aufführung in § 8 des alten UStG. 1918 sind auch die alten Bestände gänzlich luxussteuerfrei geworden bei folgenden Gegenständen, die zwar bisher luxussteuerpflichtig waren, es aber jetzt nicht mehr, weder nach § 15, noch nach § 21 sind.

α) Die in § 8 Abs. 1 Nr. 2 des alten UStG. 1918 genannten Taschenuhren, wenn sie sind entweder aus unedlem Metall (Stahl, auch versilbert oder vergoldet), oder zwar aus echtem Silber, aber mit nur einem silbernen Außendeckel.

β) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 des alten UStG. 1918 fallenden Füllfederhalter mit goldenen oder vergoldeten Federn und Ersatzfedern dazu, die nach AusfBest. § 34 A I 1 c und 3 k luxussteuerfrei sind, sowie Lorgnons und Lorgnetten mit anderer (schlechterer) Vergoldung als mit Silber-Doublé, die nach § 34 A I 3 k völlig luxussteuerfrei sind.

γ) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 3 des alten UStG. 1918 fallenden Grabdenkmäler, wo sie nach AusfBest. § 48 II Nr. 11 jetzt luxussteuerfrei sind.

δ) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 5 des alten UStG. 1918 fallenden, jetzt nach § 50 II Nr. 1 AusfBest. luxussteuerfreien Teile photographischer Apparate.

ε) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 8 des alten UStG. 1918 nach den alten AusfBest. 1918 § 14 Abs. 4 luxussteuerpflichtigen zur Herstellung von Munition bestimmten Bestandteile wie Hülsen, Zündhütchen, Pfropfen, Blättchen, Schrot, Kugeln und Pulver, die jetzt nach § 51 Nr. 4 Satz 3 AusfBest. luxussteuerfrei sind.

ζ) Die z. T. unter § 8 Abs. 1 Nr. 9 des alten UStG. 1918 fallenden Bestandteile von Automobilen, die nach § 54 I Nr. 3 AusfBest. luxussteuerfrei sind.

η) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 10 des alten UStG. fallenden Teppiche, deren Entgelt mehr als 30 M. für 1 qm beträgt, wenn es sich um die nach AusfBest. § 68 III luxussteuerfreien Teppiche (einfache Arminster- und Tapestry-, Papiergarn-, Linoleum- und Bastteppiche) handelt.

ϑ) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 11 des alten UStG. 1918 fallenden zugerichteten Felle und Pelzsachen daraus, wenn es sich dabei um — nach § 15 II Nr. 10 und AusfBest. § 56 II 2 bis 4 — nicht mehr luxussteuerpflichtige gewöhnliche Hasen-, Kanin-, Katzen- und Hundefelle handelt.

c) Danach fallen unter § 47 nur noch folgende in § 8 des alten UStG. aufgeführten, jetzt nach § 15 luxussteuerpflichtige Gegenstände, wobei zu beachten ist, daß die Luxussteuerpflicht den Umfang des § 8 nunmehr überschreitet, wenn auch die entsprechende Vorschrift des § 15 die Steuerpflicht weiter zieht oder eine Befreiung des § 8 beseitigt hat. Für die Erläuterung sind im übrigen nicht die neuen AusfBest. 1920, sondern die alten AusfBest. 1918 maßgebend.

α) Gegenstände aus oder in Verbindung mit (echten) Edelmetallen, soweit sie nicht zu den steuerpflichtigen Gegenständen des Juweliergewerbes oder der Gold- und Silberschmiedekunst gehören. Diese Gegenstände fielen unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 des alten UStG. In § 208 Abs. 2 AusfBest. sind sie offenbar versehentlich übergangen. Ihre Bedeutung ist allerdings sehr gering, da ja für die Taschenuhren etwas Besonderes (s. δ) gilt. Es kommen Gespinstwaren mit echten Edelmetallfäden in Betracht, ferner etwa Platinstifte für Holzbrandmalerei.

β) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 des alten UStG. 1918 fallenden Gegenstände aus unedlen Metallen, die mit Platin, Gold oder Silber belegt (plattiert oder doubliert) oder galvanisch platiniert, vergoldet oder versilbert sind (§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AusfBest. spricht hier ungenau nur von Schmucksachen, auch Gebrauchsgegenstände — z. B. auch Stand- und Wanduhren — kommen in Betracht.

γ) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 des alten UStG. 1918 fallenden Halbedelsteine und Gegenstände aus oder in Verbindung damit; jedoch, wie zu 1 a α

(S. 704) hervorgehoben, nur bis zum 1. Juli 1920. (Ungenau § 208 Abs. 2 Nr. 1 AusfBest.)

δ) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 2 des alten UStG. 1918 fallenden Taschenuhren, wenn sie mehr als 100 M. kosten und nicht nach 1 b α ganz befreit sind. Es kommen also die echt goldenen oder platinen, mit Edelsteinen, Halbedelsteinen, Perlen besetzten Taschenuhren in Betracht, ferner die silbernen (einschließlich Tulasilber), wenn sie mehr als einen Außendeckel haben; endlich Uhren, die jetzt unter § 15 I Nr. 5, 8, 10, 11 fallen.

ε) Die unter § 8 Abs. 1 Nr. 3 des alten UStG. fallenden Werke der Plastik, Malerei und Graphik, die keine Originalwerke sind, wenn sie mehr als 200 M. kosten. Grabdenkmäler gehören hierher dann, wenn sie unter dem alten UStG. 1918 luxussteuerpflichtig waren; vgl. darüber RSchA. v. 15. Dez. 1918 (Amtl. Mitt. 1919 S. 29) und RFH. 2. S. v. 3. März 1920 (Bd. 2 S. 198, RStBl. S. 277), Näheres unten zu AusfBest. § 48 II Nr. 11. Särge gehören zu den Werken der Plastik i. S. des § 8 nur, wenn sie besonders plastisch ausgestattet waren (RSchA. v. 21. Febr. 1919, Amtl. Mitt. S. 65).

ζ) Die unter § 8 Nr. 5 des alten UStG. 1918 fallenden photographischen Handapparate sowie deren Bestandteile und Zubehör. Vgl. zu b δ.

η) Die unter § 8 Nr. 6 des alten UStG. 1918 fallenden Flügel, Klaviere, Harmonien und Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke sowie Platten, Walzen u. dgl.

ϑ) Die unter § 8 Nr. 7 des alten UStG. 1918 fallenden Billards und Zubehör.

ι) Die unter § 8 Nr. 8 des alten UStG. 1918 fallenden Handwaffen, deren Bestandteile und Zubehör sowie dafür bestimmte Munition. Vgl. aber zu b ε.

$\varkappa$) Die unter § 8 Nr. 9 des alten UStG. 1918 fallenden Land- und Wasserfahrzeuge zur Personenbeförderung, wenn sie mit motorischer Kraft angetrieben oder aber wenn sie nach ihrer Beschaffenheit für Vergnügungs- oder sportliche Zwecke bestimmt sind. Vgl. aber zu b ζ.

λ) Die unter § 8 Nr. 10 des alten UStG. 1918 fallenden Teppiche, einschließlich der Wandteppiche, die über 30 M. für 1 qm kosten. Vgl. aber zu b η.

μ) Die unter § 8 Nr. 11 des alten UStG. 1918 fallenden zugerichteten Felle und Pelzgegenstände daraus. Vgl. aber zu b ϑ. Zu beachten ist, daß bloßer Aufputz nach dem alten UStG. 1918 frei war während er das jetzt nicht mehr ist (vgl. aber über zum Aufputz bestimmte im Kleinhandel für sich abgegebene Pelzstreifen RSchA. v. 22. Okt. 1918, Amtl. Mitt. S. 132).

2. Die Abgabe der nach 1 luxussteuerpflichtigen Bestände muß im Kleinhandel erfolgen.

a) Der Lieferer muß aber lediglich Kleinhändler sein. Ist er gleichzeitig Hersteller, so ist die Lieferung (sofern auch die Vereinnahmung 1920 erfolgte, s. § 46 Abs. 3) nach § 15 mit 15 v. H. luxussteuerpflichtig, ohne daß es darauf ankommt, ob die Fabrikation bereits lange vor dem 1. Jan. 1920 vollendet war.

b) Für den Begriff des Kleinhändlers gilt das gleiche, wie bisher nach § 8 des alten UStG. und jetzt nach § 22 (s. S. 499). Es fehlt aber die Möglichkeit des formalen Beweisverfahrens für die Lieferung bei Verkauf an Weiterveräußerer, da eine Weiterveräußerungsbescheinigung für die nicht mehr unter § 21 fallenden Luxusgegenstände mit Gültigkeit seit dem 1. Januar 1920 nicht erteilt werden darf und die etwa noch für diese Zeit gültigen unwirksam geworden sind. Es muß daher der Lieferer dafür sorgen, daß er auf andere Weise den Beweis erbringt, daß sein Abnehmer Weiterveräußerer war. Die Art seines Geschäfts (Ladengeschäft) kommt in Betracht. Auch der Hinweis, daß er nach seinen Ge-

schäftspapieren nur an Personen verkauft hat, die früher Weiterveräußerungsbescheinigungen hatten, wird beweiskräftig sein.

c) Die Steuerpflicht des § 47 gilt nach b nicht für den (nachweisbaren) Verkauf an Weiterveräußerer. Die Großhändler sind demnach frei, soweit sie nicht gleichzeitig im Kleinhandel absetzen. Wegen der wirtschaftlichen Folgen vgl. zu II am Schluß (S. 704).

3. Die Abgabe der nach 1 luxussteuerpflichtigen Bestände muß im Laufe des Kalenderjahres 1920 erfolgen.

a) Soweit nur die Lieferung 1920 erfolgt, die Vereinnahmung des Entgelts aber vorher (oder umgekehrt), gilt bereits nach § 46 Abs. 3 der alte Steuersatz von 10 v. H.

b) Für Abgaben aus alten Beständen nach dem 31. Dez. 1920 fällt die Steuer weg. Diese Lieferungen sind nur noch mit 1,5 v. H. steuerpflichtig. Maßgebend ist für die Steuer nach § 47, ob die Steuerschuld bereits 1920 entstanden ist. Sie entsteht an sich mit der Vereinnahmung des Entgelts. Wie aber zu § 8 A II 2 (S. 354) ausgeführt worden ist, hat die Entstehung zur Voraussetzung, daß eine Steuerpflicht vorhanden ist, die an eine Lieferung anknüpft. Danach fällt die Steuer nach § 47 bereits weg, wenn zwar 1920 vereinnahmt, aber erst 1921 geliefert wird.

IV. Für den **Steuergegenstand** und den **Steuermaßstab** gelten dieselben Grundsätze, wie jetzt nach § 21.

1. Insbesondere steht der Lieferung auch die Werklieferung gleich: § 8 Abs. 3 des alten UStG. 1918 enthielt die gleiche Vorschrift, wie jetzt § 5 Abs. 1 Satz 2 (s. zu § 5 VI 5 S. 320). Auch der Eigenverbrauch fällt unter § 47, obgleich nur auf § 8 und nicht auch auf § 10 Nr. 1 Bezug genommen ist. Es ergibt sich das aus der völligen Gleichstellung von Lieferung an Dritte und Eigenverbrauch im System des UStG.

2. Dagegen wird die Versteigerung nicht wohl einbezogen werden können, da in diesem Falle nicht der Unternehmer, sondern der Versteigerer Steuersubjekt ist und dieser nicht wissen kann, ob die ihm 1920 übergebenen Gegenstände aus alten oder neuen Beständen stammen.

V. Der Steuersatz beträgt 10 v. H. (§ 8 Abs. 1 des alten UStG. 1918). Es gilt das Verbot der offenen Überwälzung (§ 13 des alten UStG. 1918, entsprechend dem § 12, s. S. 390ff.).

VI. Vergütung der Steuer bei nützlicher Verwendung.

1. Die Vorschriften über die Vergütung der Steuer bei Verwendung für bevorrechtigte Zwecke gehören dem materiellen Steuerrecht an. Es können daher nicht Vorschriften des neuen UStG. 1919 (§§ 20, 24), sondern nur solche des alten UStG. 1918 (§ 28 Abs. 2) Anwendung finden. Erweiterungen in den Vergütungsgründen, die im jetzigen Recht gegenüber dem alten UStG. 1918 gelten, werden auch für § 47 zuzugestehen sein. Die Auslegung kann daher im einzelnen dem § 197 AusfBest. (s. S. 481) entnommen werden.

2. Danach sind folgende Vergütungsgründe gegeben:

a) Öffentliches Interesse. Der Begriff ist der gleiche wie zu § 20 IV (S. 482).

b) Bei Flügeln, Klavieren, Harmonien Erwerb zu Lehrzwecken. Auch hier kann auf § 20 (S. 483 und § 197 Abs. 1 b AusfBest. S. 481) verwiesen werden.

c) Die Vergütung in § 28 Abs. 2 Nr. 3 für Orchestrions wird in der erweiterten Fassung des § 197 Abs. 1 c AusfBest. (s. S. 481 und S. 484) angewendet werden können, so daß es der Künstelei des Erlasses des RSchA. v. 8. Jan. 1919 (Amtl. Mitt. S. 60) nicht mehr bedarf.

d) Die Vergütung bei Edelmetallen für technische Zwecke nach § 28 Abs. 2 Nr. 3 des alten UStG. 1918 kommt nicht mehr in Betracht, da hier schon unter dem alten UStG. 1918 unmittelbar Befreiungen bestanden; s. über technische Diamanten RR. v. 30. Okt. 1919 (Amtl. Mitt. S. 420), über zahnärztliche und zahntechnische Bedarfsgegenstände StA. v. 3. April 1919 (Amtl. Mitt. S. 139).

e) Bei Personenfahrzeugen kann ebenfalls auf § 20 (S. 483 und § 197 Abs. 1 d AusfBest. S. 481) verwiesen werden.

3. Die Vergütung beträgt den Teil des entrichteten Entgelts, der den Unterschied zwischen der nach § 8 des alten UStG. 1918 (10 v. H.) und der nach § 13 des neuen UStG. (1,5 v. H.) berechneten Steuer ergibt. Für die Berechnung gilt — unter Anwendung der abweichenden Sätze — dasselbe wie zu § 24 III 5 (S. 528). Es genügt also nicht 10 — 1,5 = 8,5 v. H. vom Erwerbspreis zu vergüten, vielmehr muß der Gesamtpreis mit $^{90}/_{100}$ multipliziert werden, hiervon der Unterschied zwischen den Überwälzungszuschlägen von 11,111 und 1,523 = 9,588 v. H. ermittelt werden.

4. Für die Ausstellung einer Verwendungsbescheinigung zum luxussteuerfreien Einkauf gilt das gleiche wie zu § 24 IV (S. 528f.).

VII. Das formelle Steuerrecht.

1. Für das formelle Steuerrecht ist nicht auf das alte UStG. 1918 zurückzugehen. Die Steuer des § 47 ist ein Teil des neuen UStG. Dessen Überwachungs- und Verfahrensvorschriften finden Anwendung, und zwar sind dafür diejenigen geeignet, die sich auf die Kleinhandelluxussteuer des § 21 beziehen.

2. Der Steuerabschnitt richtet sich demnach nach § 33 Abs. 2, beträgt also nicht, wie nach dem alten UStG. 1918, einen Kalendermonat, sondern das Kalendervierteljahr.

3. Auch für das Vergütungsverfahren gelten §§ 198ff. AusfBest.

4. Für die Entschädigung der Gemeinden und die Beteiligung von Ländern und Gemeinden am Aufkommen gelten ebenfalls § 22 Abs. 2 AO. und §§ 41 ff. LStG. und nicht § 36 des alten UStG. 1918. (Vgl. Näheres im Anhang.)

VIII. Steuerablösung nach § 209 AusfBest.

a) Die Zulassung einer vorzeitigen Ablösung der Sondersteuer des § 47 erklärt sich aus dem Bestreben, die neue Umsatzsteuer von einer schwierig durchführbaren Sondersteuerart zu befreien. Die Ablösung war bereits durch RFM. v. 19. Febr. und 15. März 1920 (RStBl. S. 210 und 253) für den 1. April 1920 zugelassen worden und ist in AusfBest. § 209 für 1. Juli 1920 freigestellt. Die Befreiung stellt sich als ein allgemeiner Billigkeitserlaß nach § 108 Abs. 2 AO. (s. S. 436) dar, der unter einer Auflage (nicht Bedingung, vgl. ähnlich S. 381 IV 2 b) erfolgt. Da ein allgemeiner Billigkeitserlaß materielles Recht schafft, ist die daraufhin erfolgende Veranlagung im Berufungsverfahren nachprüfbar (s. auch zu 3).

b) Der Steuerpflichtige kann seinen ganzen alten Bestand in einer Summe angeben, indem er den Entgelten, die er bis zum 1. Juli 1920 tatsächlich aus Verkäufen erzielt hat, den gemeinen Wert des noch vorhandenen Bestandes hinzurechnet und dabei den gemeinen Wert nach Kleinhandelspreisen berechnet (§ 209 Abs. 1 Satz 2 AusfBest.). Er hat dabei nach § 171 AO. zu verfahren, hat also seine Schätzungsunterlagen anzugeben.

c) Die Veranlagung erfolgt unter Nachprüfung der Schätzung. Da die Schätzung aber nicht durch ein Verschulden des Steuerpflichtigen notwendig geworden ist, sondern ihm ein Recht dazu zusteht, findet die Rechtsmittelbeschränkung des § 210 Abs. 3 AO. keine Anwendung.



